

REFLEXOS DO NOVO CÓDIGO CIVIL NO DIREITO TRIBUTÁRIO¹

SACHA CALMON NAVARRO COELHO

Doutor em Direito Público pela UFMG
Professor Titular de Direito Tributário da UFRJ
Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário da Faculdade
Milton Campos
Presidente da ABDF
Presidente Honorário da ABRADT
Advogado

ANDRÉ MENDES MOREIRA

Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP
Mestre em Direito Tributário pela UFMG
Professor de Direito Tributário dos Cursos de Graduação e Pós-Graduação da
Faculdade de Direito Milton Campos
Membro da ABRADT, da ABDF e da IFA
Advogado

EMENTA: 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS. 2. A RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR NO NOVO CÓDIGO CIVIL. 3. OS JUROS DE MORA E AS OBRIGAÇÕES DE NATUREZA TRIBUTÁRIA. 4. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS NAS COOPERATIVAS. 5. ITBI – INTER VIVOS E AS NOVAS DISPOSIÇÕES DO CÓDIGO CIVIL. 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS.

1. Considerações Iniciais.

O Direito Tributário é um direito de superposição, que atua sobre as relações que se formam sob a égide das demais normas do ordenamento jurídico. Ocorrido no mundo fenomênico o fato gerador previsto na lei tributária, surge o vínculo jurídico que obriga o contribuinte a pagar tributo ao Estado.

O vasto ramo do direito privado abriga a maior parte das regras que regem relações potencialmente tributáveis. É a apreensão de um dado da realidade fática, ocorrido sob o pálio de normas jurídicas oriundas de outros ramos do direito (mormente o direito privado, consoante referido), que possibilitará a cobrança de tributos por parte do Estado-Administração.

O direito privado abarca todo o rol de relações civis, comerciais, industriais, marítimas, *et cetera*. O direito civil pode ser classificado, nessa li-

¹ Referência: MOREIRA, André Mendes e COELHO, Sacha Calmon Navarro. Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário In: *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. GRUPENMA-CHER, Betina Treiger (organizadora). São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 197-250.

nha de raciocínio, como a principal divisão do direito privado, da qual se originam todas as demais divisões (que em verdade poderíamos classificar como subdivisões). Vale lembrar a abalizada lição de FÁBIO FANUCCHI²:

“Segundo EDUARDO ESPÍNOLA FILHO³, o direito privado se subdivide em diversos ramos, ditados pela especialização que se manifesta em nossos dias. São eles: civil, comercial, rural ou agrícola, industrial, marítimo e aéreo.

A rigor, entretanto, pode-se afirmar que todos os ramos seguintes derivam do primeiro, abrangedor das relações jurídicas dos particulares entre si, ou mesmo dos particulares com o Estado, no instante em que este último desempenha atividade própria dos particulares. E assim é porque os ramos ali mencionados só aparecem traduzindo especialização do direito civil.”

Prosseguindo, o citado autor conclui⁴:

“O Direito Tributário (...) vai buscar fatos e atos regulados no direito privado para estabelecer imposições sobre eles. No instante em que assim procede, manifesta-se a relação mantida entre dois ramos distintos das ciências jurídicas.”

Dessarte, alterações no sistema jurídico como um todo afetam, inexoravelmente, as relações tributárias.

O estudo dos reflexos no Direito Tributário das alterações decorrentes do advento do novo Código Civil se faz, dessa forma, tema de alta relevância teórica e prática. Afinal, se a lei tributária não pode sequer modificar os institutos e conceitos de direito privado, consoante dispõe expressamente o art. 110 do Código Tributário Nacional⁵, as mudanças operadas nesses mesmos institutos pela própria lei civil irão, conseqüentemente, alterar a estrutura das relações jurídico-tributárias, avultando como importante a análise do efetivo alcance dessas transformações no Direito Tributário.

² FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, vol. I, 3ª ed. Resenha Tributária: São Paulo, 1975, p. 02.

³ “Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro”, organizado por J. M. de Carvalho Santos, Editor Borsoi-Rio, Volume 17, págs. 22 e seguintes, verbete “Direito Privado e seus ramos”.

⁴ FANUCCHI, Fábio. *Op. cit.*, p. 35.

⁵ Código Tributário Nacional:

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

2. A Responsabilidade do Administrador no Novo Código Civil.

O NCC⁶, inovando com relação ao Código de 1916, trouxe diversas disposições que cuidam da responsabilidade do administrador de empresas. Antes do advento da novel legislação, apenas a responsabilidade do sócio era prevista no Código Civil, restando aos prejudicados as vias judiciais ordinárias para a responsabilização dos administradores (exceto, obviamente, nos casos em que a legislação especial regulasse a conduta e punição dos mesmos, como ocorre com a Lei de Sociedades Anônimas).

Com o novo Código, o quadro muda completamente, posto que, em diversas situações, os administradores responderão pelos atos praticados em nome da sociedade.

Para logo, adiante-se que, no que se refere à responsabilidade pelas dívidas tributárias das empresas, a matéria continua sendo regida pelo Código Tributário Nacional, que é lei complementar *ratione materiae* e não poderia, por conseguinte, ter suas disposições modificadas por lei ordinária (*in casu*, a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que instituiu o novo Código Civil). Contudo, haverá hipóteses em que, devido a previsões do NCC que obrigam o administrador a responder solidária e ilimitadamente pelos débitos da empresa, o mesmo se tornará responsável pelas dívidas tributárias (quem pode o mais – responder por todas as dívidas da sociedade – pode o menos – ser cobrado pelos tributos da firma).

Dessarte, importa-nos analisar:

- (a) os casos em que o administrador se torna, por disposição da lei civil, responsável solidária e ilimitadamente pelas obrigações societárias;
- (b) as hipóteses previstas no Código Tributário Nacional que resultam na responsabilização pessoal do administrador de empresa pelas dívidas tributárias da mesma.

Vejamos.

2.1. A responsabilidade do administrador nas diferentes modalidades societárias.

Antes de mais nada, cumpre-nos esclarecer que estamos aqui a cuidar da responsabilidade do administrador de empresa, que não se confunde com a do sócio da mesma (em que pese, em alguns casos, o administrador ser o próprio sócio).

⁶ Novo Código Civil.

A distinção é importante, pois a responsabilidade do sócio é regida por normas diversas das ora analisadas. Confira-se a lição de RENATO BECHO⁷:

“A responsabilidade do sócio e a responsabilidade do administrador da sociedade não se confundem. Como ser sócio e ser administrador significa ter condutas distintas, em campos diferentes, as responsabilizações também são diversas. Há uma figura, a do sócio-gerente, que reúne em uma mesma pessoa as duas figuras. Quando isso ocorrer, passa a ser possível a punição de um agente pelas duas áreas de atividade, já que ele as está acumulando.”

No NCC, a responsabilidade do administrador se apresenta com várias nuances, variando conforme a modalidade societária.

A novel legislação distingue as sociedades, em um primeiro momento, em personificadas e não personificadas.

As não personificadas são as sociedades em comum (sociedades em situação irregular, face à ausência de registro dos atos constitutivos – arts. 986 a 990 do NCC) e as em conta de participação (onde as atividades são exercidas individualmente pelo sócio ostensivo, delas não participando o sócio oculto, produzindo eventual contrato social efeitos apenas entre os sócios – arts. 991 a 996). Em ambas, a responsabilidade pelos atos sociais é sempre do sócio (nas sociedades em comum, todos os sócios respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações societárias; nas sociedades em conta de participação, o sócio ostensivo poderá ser responsabilizado caso atue em violação à lei ou ao contrato social). Não há no Código Civil, portanto, previsões acerca da responsabilidade do administrador da sociedade não personificada.

As personificadas são as sociedades simples (arts. 997 a 1.038 do NCC), em nome coletivo (arts. 1.039 a 1.044), em comandita simples (arts. 1.045 a 1.051), limitada (arts. 1.052 a 1.087), anônima (arts. 1.088 e 1.089), em comandita por ações (arts. 1.090 a 1.092) e cooperativas (arts. 1.093 a 1.096).

O NCC distingue ainda as sociedades em empresárias (que têm por objeto o exercício de atividade própria de empresário, sujeita a registro) e simples, que seriam as demais sociedades⁸.

⁷ BECHO, Renato Lopes. *Elementos de Direito Cooperativo (de acordo com o novo Código Civil)*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 201.

⁸ As sociedades anônimas deverão ser sempre sociedades empresárias, ao passo que as cooperativas somente podem ser sociedades simples.

As empresárias devem obrigatoriamente organizar-se sob a forma de sociedade em nome coletivo, em comandita simples, limitada, anônima ou em comandita por ações. Já as sociedades simples *podem* revestir a roupagem de qualquer tipo de sociedade empresária (ressalvada a existência de disposição legal que, para o exercício de certa atividade, imponha a constituição de sociedade segundo determinado tipo). Não assumindo a forma de sociedade empresária, a sociedade simples será regida pelas regras que lhe são próprias, postas nos arts. 997 a 1.038 do NCC.

Vejamos, em cada um dos tipos de sociedades personificadas, como a responsabilidade do administrador foi regulamentada, com ênfase nas hipóteses em que o mesmo poderá ser chamado a responder solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, dentre as quais se incluem, por dedução lógica, as obrigações tributárias.

Sociedade simples

O administrador deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem probo e ativo emprega em seus negócios particulares (art. 1.011, *caput*, do NCC). Não poderão ser administradores, além das pessoas indicadas por lei específica, os condenados a pena que vede o acesso a cargos públicos (ainda que temporariamente); os condenados por crime falimentar, de prevaricação, peita ou suborno, concussão, peculato, contra a economia popular, contra o sistema financeiro nacional, contra as normas de defesa da concorrência, contra as relações de consumo, a fé pública ou a propriedade, enquanto perdurarem os efeitos da condenação (art. 1.011, §1º do NCC).

A par dessas regras genéricas, o NCC traz disposição que pode tornar o administrador da sociedade responsável solidariamente com esta por todas as obrigações sociais, incluindo, por conseguinte, as dívidas tributárias. É ver:

“Art. 1.012. O administrador, nomeado por instrumento em separado, deve averbá-lo à margem da inscrição da sociedade, e, pelos atos que praticar, antes de requerer a averbação, responde pessoal e solidariamente com a sociedade.”

O dispositivo lembra a nota típica das sociedades irregulares (denominadas sociedades em comum no NCC): a ausência de averbação dos atos constitutivos da sociedade no registro próprio, que implica na responsabilização solidária de todos os sócios pelas obrigações da empresa em situação irregular, sem benefício de ordem.

A distinção reside no fato de que o art. 1.012 do NCC não trata de responsabilidade do sócio, mas sim do administrador. Este, se nomeado em

instrumento apartado do contrato social, deverá averbá-lo imediatamente à margem da inscrição societária, sob pena de se tornar responsável solidário, juntamente com a sociedade, pelas obrigações decorrentes dos atos por ele praticados antes da averbação.

Referido dispositivo traz, dessarte, regra que torna o administrador responsável – em regime de solidariedade – também pelos débitos tributários da sociedade, relativos aos atos praticados antes da averbação do instrumento que o constituiu administrador da sociedade simples.

O NCC, repise-se novamente, não trouxe qualquer mudança aos critérios previstos no Código Tributário Nacional para responsabilização tributária do administrador (e nem poderia, uma vez que a Lei nº 10.406/2002 não tem o condão de revogar dispositivo do CTN, lei complementar *ratione materiae*). Contudo, como a novel legislação civil trouxe dispositivo que permite, dadas certas condições específicas, acionar-se o administrador para adimplemento das obrigações societárias (em regime de solidariedade com a empresa), a conclusão a que se chega é que também o Fisco poderá executá-lo (se o administrador responde *pelos atos que praticar antes de requerer a averbação* do instrumento de sua nomeação, e se estes atos geram obrigações tributárias não adimplidas, por inferência lógica deduz-se que o administrador fica responsável, solidariamente com a sociedade, pelas obrigações tributárias a que deu causa).

Não há incompatibilidade com o CTN, tampouco derrogação do mesmo. Nas sociedades em nome coletivo (onde todos os sócios respondem pessoal e ilimitadamente pelas obrigações sociais) o Fisco pode acionar a empresa e os sócios, independentemente da prática de ilícito por parte dos mesmos. Da mesma forma, portanto, poderá responsabilizar o administrador de sociedade simples, que não tenha averbado o instrumento de sua nomeação, pelos débitos tributários referentes às operações nas quais o mesmo participou.

Por outro lado, o mesmo raciocínio não se aplica ao disposto no art. 1.016 do NCC, que prediz:

“Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.”

O administrador, nesse caso, passa a responder solidariamente perante a sociedade quando agir com culpa no desempenho de suas funções. Entretanto, tal dispositivo não poderá ser utilizado pelo Fisco para responsabilização *tributária* do administrador, uma vez que é o CTN que regula os casos em que gerentes, administradores e diretores responderão pelos débitos tributários da sociedade por culpa ou dolo dos mesmos (e essas hipóteses serão vistas abaixo). Há, aqui, uma impossibilidade de se aplicar o novel dispositivo

às relações tributárias, em face da mesma matéria já ser regulada por lei específica. O art. 1.016, dessarte, limita-se às relações de direito privado, não encontrando aplicabilidade por parte do Estado-Administração para fins de cobrança de dívidas tributárias.

Sociedade em nome coletivo

Nesta modalidade societária, a administração compete exclusivamente aos sócios (art. 1.042 do NCC), os quais respondem solidária e ilimitadamente por todas as obrigações sociais (art. 1.039 do NCC). Assim, não há maiores dúvidas no que tange à responsabilidade tributária dos mesmos: o patrimônio particular dos sócios (que são também os administradores) se confunde com o da sociedade para o adimplemento das obrigações em geral, o que inclui, por certo, as de ordem tributária.

Sociedade em comandita simples

Na comandita simples há duas espécies de sócios:

- (a) comanditados: pessoas físicas responsáveis solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, que possuem os mesmos direitos e obrigações dos sócios da sociedade em nome coletivo, dentre os quais o de figurar como administradores da empresa;
- (b) comanditários: sócios que se obrigam somente pelo valor de sua quota, não podendo praticar qualquer ato de gestão nem ter o nome na firma social, sob pena de se sujeitar às mesmas responsabilidades do sócio-comanditado.

Como se vê, na comandita simples os sócios comanditados deverão exercer a administração da sociedade. Por conseguinte, a responsabilidade do administrador (que é também sócio) será ilimitada e solidária para com a empresa, tal como ocorre nas sociedades em nome coletivo. Aliás, o art. 1.046 do NCC é expresso ao determinar a aplicação às comanditas simples, no que couber, das disposições concernentes às sociedades em nome coletivo. Outrossim, dispõe que os comanditados terão os mesmos direitos e obrigações dos sócios das sociedades em nome coletivo, o que reforça a conclusão. É ver:

“Art. 1.046. Aplicam-se à sociedade em comandita simples as normas da sociedade em nome coletivo, no que forem compatíveis com as deste capítulo.

Parágrafo único. Aos comanditados cabem os mesmos direitos e obrigações dos sócios das sociedades em nome coletivo.”

Sociedade limitada

Não há qualquer dispositivo dentre os que regem a sociedade limitada no NCC (a qual, no Decreto nº 3.708/1919, era denominada sociedade por quotas de responsabilidade limitada) que disponha acerca da responsabilidade dos administradores da mesma.

Contudo, o art. 1.053 do novel Código prevê que as regras das sociedades simples regerão supletivamente as sociedades limitadas. Entretanto, o mesmo dispositivo estabelece que o contrato social poderá prever, em alternativa, a regência supletiva pela lei de sociedade anônima⁹. Confira-se, sobre o tema, STANLEY FRASÃO¹⁰:

“O contrato social da sociedade limitada indicará per se a natureza jurídica que a vontade dos sócios contratantes conferiu à sociedade que constituíram.

Poder-se-á, assim, aferir a natureza jurídica da sociedade limitada do novo regime (novo Código Civil), no cotejo, de um lado, da indicação da lei de regência em caráter supletivo, que poderá ser o regime supletivo interno (estatuto legal das sociedades simples – artigos 997 a 1.038) ou o regime supletivo externo (estatuto legal da sociedade anônima – Lei 6.404/1976); e, de outro lado, do que dispuserem os sócios contratantes, no contrato social, em matéria de direito de voto, direito de preferência na aquisição de quotas, formas de administração, e outras disposições de vontade das partes.

O cotejo e exame desses elementos de vontade social declinados pelos sócios contratantes no ato constitutivo, indicarão, do ponto de vista estritamente societário, se a sociedade foi constituída em rigoroso intuito personae, o que conferirá, desde logo, o feitio de sociedade de pessoas à sociedade limitada; ou indicarão, do ponto de vista empresarial mais amplo – do qual a ênfase da pessoas dos sócios se ameniza para dar proeminência especial ao caráter empresarial do negócio, constituída no intuito da empresa, o que conferirá, desde logo, o feitio de sociedade de capital à sociedade limitada.”

Nessa linha, caso o contrato social quede silente sobre a legislação supletiva aplicável, dever-se-á adotar o disposto nos arts. 997 a 1.038 do NCC (que regulamenta as sociedades simples) para suprir eventuais omissões

⁹ Novo Código Civil:

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

Parágrafo único. O contrato social poderá prever a regência supletiva da sociedade limitada pelas normas da sociedade anônima.”

¹⁰ FRASÃO, Stanley Martins. *A Responsabilidade Civil do Administrador da Sociedade Limitada*. Dissertação de mestrado ainda não publicada. Belo Horizonte: Faculdades Milton Campos, 2003, p. 44.

do Código no capítulo pertinente às sociedades limitadas. Partindo-se dessa premissa, as considerações feitas acerca da responsabilidade do administrador de sociedade simples aplicam-se *in totum* ao presente tópico. O administrador de sociedade limitada também pode (tal como o da sociedade simples), ser nomeado em instrumento apartado. Quando assim ocorrer, deverá averbá-lo no registro competente no prazo de 10 dias após a investidura no cargo¹¹. Não o fazendo, tornar-se-á responsável, solidariamente com a empresa, pelas obrigações contraídas no período (o que se abarca, por conseguinte, a responsabilidade pelas obrigações tributárias).

Caso o contrato social da limitada preveja a aplicação supletiva das normas atinentes às S/As (Lei nº 6.404/1976), a responsabilidade do administrador seguirá as regras delineadas no item subsequente.

Sociedade anônima

O NCC trata da S/A em apenas dois artigos, a saber:

“Art. 1.088. Na sociedade anônima ou companhia, o capital divide-se em ações, obrigando-se cada sócio ou acionista somente pelo preço de emissão das ações que subscrever ou adquirir.

Art. 1.089. A sociedade anônima rege-se por lei especial, aplicando-se-lhe, nos casos omissos, as disposições deste Código.”

A Lei nº 6.404/1976 (com suas modificações posteriores), continua sendo, por determinação do NCC, a lei de regência das S/As. Seu art. 158 trata da responsabilidade dos administradores de sociedades anônimas:

“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;

II – com violação da lei ou estatuto.

(...)

¹¹ Novo Código Civil:

“Art. 1.062. O administrador designado em ato separado investir-se-á no cargo mediante termo de posse no livro de atas da administração.

§1º. Se o termo não for assinado nos 30 (trinta) dias seguintes à designação, esta se tornará sem efeito.

§2º. Nos 10 (dez) dias seguintes ao da investidura, deve o administrador requerer seja averbada sua nomeação no registro competente, mencionando o seu nome, nacionalidade, estado civil, residência, com exibição de documento de identidade, o ato e a data da nomeação e o prazo de gestão.”

§5º. Responderá solidariamente com o administrador quem, com o fito de obter vantagem para si ou para outrem, concorrer para a prática de ato com violação da lei ou estatuto.”

Como se deduz, o administrador da sociedade anônima poderá ser responsabilizado civilmente apenas se agir com dolo, violando a lei ou o estatuto da sociedade. A hipótese é similar à do CTN, que torna o administrador pessoalmente responsável pelos tributos devidos pela sociedade quando o mesmo agir com dolo, violando a lei ou o estatuto social (art. 135, III do CTN, que será tratado mais adiante).

Pela escassez de normas sobre as S/As em seu corpo, pode-se inferir que o NCC não trouxe qualquer modificação no que tange à responsabilidade do administrador de sociedade anônima, vez que toda a regulamentação dessa espécie societária continua sendo feita em legislação apartada (Lei nº 6.404/1976). Outrossim, o disposto na Lei nº 6.404/1976 acerca da responsabilidade do administrador de S/A não influi na responsabilização do mesmo pelas dívidas tributárias da empresa, a qual é regida pelo que já está posto no Digesto Tributário.

Sociedade em comandita por ações

Somente os acionistas podem ser administradores da comandita por ações. Quando alçados ao cargo de diretor, se tornam responsáveis subsidiária e ilimitadamente pelas obrigações da sociedade. Em havendo mais de um diretor, todos serão solidariamente responsáveis, uma vez esgotados os bens sociais (art. 1.091 do NCC).

A regra, portanto, assemelha-se à da sociedade em nome coletivo, uma vez que apenas os acionistas poderão exercer a administração da empresa. A diferença reside na modalidade de responsabilidade: enquanto na sociedade em nome coletivo a mesma é solidária (entre administrador e sociedade), na comandita por ações a responsabilidade do administrador é subsidiária. É dizer: o administrador somente responderá com seu patrimônio pessoal uma vez esgotados os bens da sociedade. A solidariedade existirá apenas entre os administradores (se houver mais de um), os quais, entretanto, serão todos subsidiariamente responsáveis pelas dívidas da empresa.

Sociedades cooperativas

O art. 982 do NCC, em seu parágrafo único, estabelece que as cooperativas deverão ser sempre sociedades simples. Assim, no que tange à responsabilidade do administrador de cooperativa, as considerações já tecidas acerca da sociedade simples se afiguram plenamente aplicáveis. No tópico 4, ao final, será abordado o tema da responsabilidade dos administradores de *falsas cooperativas*.

2.2. A responsabilidade dos administradores no Código Tributário Nacional. O art. 50 do NCC – desconsideração da personalidade jurídica.

Sempre que o administrador agir com dolo, violando a lei, o estatuto ou o contrato social, o mesmo será responsabilizado pelos débitos tributários da sociedade. Essa a determinação do Código Tributário Nacional, que disciplina, em dois artigos, a responsabilidade de terceiros – na qual se insere a espécie de que estamos a tratar (responsabilidade do administrador por débitos tributários da sociedade). Confira-se:

“Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício.

VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.”

“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.”

Desde já, importa notar que o art. 134 (que prevê a responsabilidade subsidiária de terceiros que agem com culpa leve em suas obrigações de fiscalizar/gerir/administrar, sem excluir o contribuinte originário do pólo passivo da relação tributária) não se presta à atribuição de responsabilidade aos administradores de empresas. Os “administradores de bens de terceiros”, referidos no inciso III do art. 134, não são os profissionais contratados para conduzir os

negócios de uma sociedade, mas sim pessoas que, por um fato da vida, se tornam responsáveis pela manutenção e guarda de um bem pertencente a outrem. São pessoas cuja conduta vem regulada no Código Civil (como os gestores de negócios, *v.g.*), não se confundindo com os administradores de empresas.

Assim, podemos afastar, de plano, qualquer tentativa de aplicação, por parte do Fisco, do art. 134 do CTN para fins de responsabilização tributária de administradores de sociedades.

Já o art. 135 elenca, dentre os que podem ser responsabilizados pelo pagamento de tributos da sociedade, os “diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de direito privado”, definições estas que se amoldam à de administrador de empresa, hipótese que estamos ora a cuidar.

O art. 135, ao contrário do art. 134, não fala em “solidariedade” ou “subsidiariedade”. A transferência da responsabilidade por ele operada é integral, repassando-a inteiramente para os terceiros e liberando a sociedade. A responsabilidade passa então a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (*mala fides*) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto. Essa a posição uníssona da doutrina (em que pese a existência de decisões judiciais equivocadas, que tratam o art. 135 do Código Tributário como atributivo de responsabilidade solidária, o que não é correto). Confirmam-se, para tanto, as lições da Professora MISABEL DERZI¹²:

“(...) O art. 135 transfere o débito, nascido em nome do contribuinte, exclusivamente para o responsável, que o substitui (...). A única justificativa para a liberação do contribuinte, que não integra o pólo passivo, nas hipóteses do art. 135, está no fato de que os créditos ali mencionados correspondem a ‘obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto’. O ilícito é assim prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte. Daí se explica que, no pólo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome, surgir dívida não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto.”

¹² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed. Atualizado por DERZI, Misabel A-breu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 756.

No mesmo sentido, ALEXANDRE TAVARES¹³:

*“Diferentemente do que sustentam alguns, data maxima veni-
a, de todo inaceitável o entendimento de que a regra do art. 135
do CTN deita suas raízes numa espécie de responsabilidade soli-
dária objetiva, pois, a toda evidência, reflete a realidade jurídica
diametralmente oposta daquela encartada no art. 134 do mesmo
diploma legal.*

*Deveras, tão-somente no art. 134 do CTN é que podemos vis-
lumbrar a aludida responsabilidade solidária de terceiros, já que a
obrigação passa a ter mais de um sujeito passivo que, juntamente
com o devedor originário, oferece maior segurança e garantia à
satisfação do crédito tributário.*

*Já no art. 135 do CTN, falta um dos elementos nucleares da
referida responsabilidade solidária que, como bem ensina a re-
nomada civilista Maria Helena Diniz, reside na ‘pluralidade de su-
jeitos ativos ou passivos (...)’.*

*Portanto, em tese, uma vez deflagrado o fenômeno da res-
ponsabilidade tributária por substituição, a pessoa jurídica fica ex-
cluída da responsabilidade pelos atos que, em seu nome, o sócio-
gerente ou diretor praticara com excesso de poder, infração à lei,
contrato social ou estatuto.”*

Não obstante a clareza do dispositivo e das razões trabalhadas pela doutrina, parte das decisões judiciais tem se inclinado no sentido de tratar a responsabilidade do art. 135 do CTN como uma espécie de responsabilidade solidária, onde tanto a sociedade como o administrador-fraudador respondem pelos tributos e seus consectários.

O correto, como já dito, é a responsabilização pessoal e exclusiva do administrador, com a exclusão da sociedade do pólo passivo da relação jurídico-tributária. O dispositivo tem razão em ser rigoroso, já que os responsáveis terão agido sempre de má-fé, merecendo, por isso mesmo, o peso inteiro da responsabilidade tributária decorrente de seus atos, desde que tirem proveito pessoal da infração, contra as pessoas jurídicas e em detrimento do Fisco. Vale conferir novamente o art. 135 do CTN, agora somente com o inciso que nos interessa:

*“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos cor-
respondentes a obrigações tributárias resultantes de atos pratica-
dos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou
estatutos:*

¹³ TAVARES, Alexandre Macedo. *Dívida Fiscal Societária e a Natureza Jurídica Específica da Responsabilidade dos Sócios-Gerentes e Diretores: Solidariedade Inconteste ou Substitutividade Excepcional?*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 75, dez-2001, p. 24.

(...)

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado.”

Da leitura do dispositivo, outra questão avulta: o simples não-recolhimento de tributo constitui – para os fins do artigo – “infração de lei” propiciadora da responsabilidade pessoal do agente (há espaço para a simples culpa, para o dolo específico e também para o estado de necessidade, na medida que os donos da empresa não tenham numerário ou ordenem verbalmente o não-pagamento).

Pois bem, o simples não recolhimento do tributo constitui, é claro, uma ilicitude, porquanto o conceito lato de ilícito é o de descumprimento de qualquer dever jurídico decorrente de lei ou de contrato. Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva, e sim subjetiva, ou seja, dolosa. Para os casos de descumprimento de obrigações fiscais por mera culpa, nos atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis, basta o art. 134, anterior, atribuindo aos terceiros dever tributário por fato gerador alheio. No art. 135 o dolo é elementar. Nem se olvide que a responsabilidade aqui é pessoal (não há solidariedade); o dolo, a má-fé hão de ser cumpridamente provados. No RE nº 85.241 (RTJ 85/946), referendando acórdão do TA-SP, ficou entendido no STF que:

“A responsabilidade executória por débito fiscal está, hoje, disciplinada pelo Código Tributário Nacional.

Além do sujeito passivo da obrigação tributária, responsável primário, admite o Código a responsabilidade solidária de terceiros (art. 134) e a responsabilidade por substituição (art. 135).

Na questão da responsabilidade dos sócios, por dívidas da sociedade, dispôs o Código que a solidariedade advém de sua intervenção nos atos ou pelas omissões de que forem responsáveis (art. 134) e que a substituição ocorre quando a obrigação tributária advém ou é resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos (art. 135). O termo ‘substituição’ utilizado no acórdão não foi no sentido de ‘substituto’, como o estudaremos, mas no de ‘personalização’ da dívida nos representantes dos contribuintes originários.

Preende a terceira embargada que a responsabilidade dos sócios advém de infração à lei, por não terem solvido a tempo a obrigação tributária; labora em equívoco; a infração à lei diz com a economia societária; a admitir-se o contrário, os sócios seriam sempre responsáveis pelas dívidas da sociedade, quer nas relações de Direito Público, quer nos negócios jurídicos de Direito Privado, pois o inadimplemento de qualquer obrigação constitui ofensa à lei; ofensa tão arraigada que o legislador de Direito Civil teve por dispensável erigir o princípio em preceito legal, como ob-

serva Agostinho Alvim, lembrando a lição de Clóvis Bevilácqua: ‘ao legislador pareceu dispensável exprimir esta regra, uma vez que, segundo a doutrina, ela é fundamental, em matéria de efeitos das obrigações’ (Da Inexecução das Obrigações e suas Conseqüências, 4ª ed., p. 6)”. (grifamos)

Isto posto, pode-se concluir que:

- (a) o art. 134 do CTN, que prevê a responsabilidade subsidiária dos terceiros, é inaplicável ao administrador de empresa;
- (b) a responsabilização pessoal e ilimitada do administrador pelas dívidas tributárias da sociedade (incluindo juros e multas de qualquer espécie) é possível desde que ocorra uma das hipóteses previstas no art. 135, III do CTN, a saber:
 - (b.1) atuação dolosa do administrador, cumulativamente com
 - (b.2) infração à lei, estatuto ou contrato social, e
 - (b.3) prejuízo ao Erário Público e à empresa.

Por fim, cumpre-nos anotar que o NCC trouxe nova disposição que evita fraudes no meio societário e permite, para tanto, a punição do administrador, com a desconsideração da personalidade jurídica da empresa e a persecução dos bens pessoais do sócio, gerente ou diretor que de algum modo se locupletou ilicitamente às custas da sociedade. Confira-se:

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

Sobre o tema, que dispensa maiores delongas, a lição de MARIA HELENA DINIZ é definitiva¹⁴:

“A pessoa jurídica é uma realidade autônoma, capaz de direitos e obrigações, independentemente de seus membros, pois efetua negócios sem qualquer ligação com a vontade deles; além disso, se a pessoa jurídica não se confunde com as pessoas naturais que a compõem, se o patrimônio da sociedade não se identifica com o dos sócios, fácil será lesar credores, mediante abuso de direito, caracterizado por desvio de finalidade, tendo-se em vista que os bens particulares dos sócios não podem ser executados antes dos bens sociais, havendo dívida da sociedade. Por isso, o

¹⁴ FIUZA, Ricardo (organizador). *Novo Código Civil Comentado*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 65.

Código Civil pretende que, quando a pessoa jurídica se desviar dos fins determinantes de sua constituição, ou quando houver confusão patrimonial, em razão de abuso da personalidade jurídica, o órgão julgante, a requerimento da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo, esteja autorizado a desconsiderar, episodicamente, a personalidade jurídica, para coibir fraudes de sócios que dela se valerem como escudo, sem importar essa medida numa dissolução da pessoa jurídica. Com isso, subsiste o princípio da autonomia subjetiva da pessoa coletiva, distinta da pessoa dos seus sócios; tal distinção, no entanto, é afastada provisoriamente, para um dado caso concreto, estendendo a responsabilidade negocial aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.”

A inovação do Código veio em boa hora e na linha do que os Tribunais já vinham decidindo.

3. Os juros de mora e as obrigações de natureza tributária.

O novo Código Civil manteve – como não poderia deixar de ser – a regra do *dies interpellat pro homine* (art. 367 do NCC, correspondente ao art. 960 do CC/1916) segundo a qual “o inadimplemento da obrigação, positiva e líquida, no seu termo, constitui de pleno direito em mora o devedor”, em tudo aplicável às obrigações de natureza tributária, que são consideradas vencidas caso não pagas no dia estipulado em lei.

Não obstante, o NCC trouxe profunda inovação no que tange aos juros de mora aplicáveis às obrigações nos quais os mesmos não são previamente acordados entre as partes, substituindo a taxa de juros de 6% (seis por cento) ao ano pela taxa que estiver em vigor para a mora do pagamento de impostos devidos à Fazenda Nacional.

Confira-se a redação antiga e a atual do Código Civil acerca dos juros de mora:

- Código Civil de 1916:

“Art. 1.062. A taxa dos juros moratórios, quando não convencionada (art. 1.262), será de 6% (seis por cento) ao ano.

Art. 1.063. Serão também de 6% (seis por cento) ao ano os juros devidos por força de lei, ou quando as partes os convencionarem sem taxa estipulada.”

- Novo Código Civil:

*“Art. 406. Quando os juros moratórios não forem convencio-
nados, ou o forem sem taxa estipulada, ou quando provierem de
determinação da lei, serão fixados segundo a taxa que estiver em
vigor para a mora do pagamento de impostos devidos à Fazenda
Nacional.”*

Dessarte, os juros ditos “legais”, a partir do início da vigência do NCC, passaram a ser aqueles utilizados pela Fazenda Nacional para atualização das dívidas tributárias dos contribuintes. Consoante preleciona DELGADO RÉGIS¹⁵:

*“Aqui (art. 406), o novo Código inovou profundamente o direi-
to anterior, ao substituir a taxa de juros fixa de 6% ao ano pela ta-
xa que estiver sendo cobrada pela Fazenda Nacional pela mora
no pagamento dos tributos federais.”*

Note-se, contudo, que o Código Civil trata tão-somente dos juros aplicáveis às relações de direito privado, nas quais as partes não os tenham fixado contratualmente. As obrigações tributárias submetem-se não ao Código Civil, por óbvio, mas sim às regras do Código Tributário Nacional, que limita em 1% ao mês os juros devidos em razão da mora no pagamento de tributos:

*“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é
acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante
da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da
aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei
ou em lei tributária.*

*§1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora
são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.
(...).”*

Assim, em que pese o novo Código Civil ter modificado a previsão dos juros legais, tal mudança não trará maiores reflexos para as obrigações de natureza tributária, posto que os juros a estas aplicáveis submetem-se às regras definidas no CTN. Confira-se, para tanto, a lição de PAULO ROBERTO TAVARES¹⁶:

*“Se o crédito (tributário) não for pago no vencimento, será a-
crescido de juros de mora, se a lei não dispuser de modo diverso,
à taxa de um por cento ao mês, nisto divergindo da taxa estipula-
da pelo CC.” (grifos nossos)*

¹⁵ FIUZA, Ricardo (organizador). *Op. cit.*, p. 362.

¹⁶ PAES, Paulo Roberto Tavares. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1981, p. 167.

Dessarte, pode-se concluir que:

- (a) antes e após o advento do novo Código Civil, os juros de mora aplicáveis às obrigações de natureza tributária sempre foram (e ainda são) definidos em legislação própria do ente político tributante. Na falta de lei específica, utiliza-se a regra do Código Tributário Nacional (juros de 1% ao mês), não se aplicando qualquer disposição do Código Civil;
- (b) no CC/1916, os juros de mora montavam a 6% ao ano (0,5% ao mês). Comparativamente com os juros previstos no CTN, os do antigo Código Civil eram menores (correspondendo à metade dos juros de mora tributários);
- (c) com o NCC, a taxa de juros supletiva das relações privadas passou a ser a mesma cobrada pela Fazenda Nacional em razão da mora no pagamento de impostos.

Estabelecidas as premissas acima, cumpre indagar: qual a taxa de juros em vigor para a mora do pagamento de impostos devidos à Fazenda Nacional? A resposta está na Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, *in verbis*:

“Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I¹⁷, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.” (grifos nossos)

Desde abril de 1995¹⁸, portanto, a SELIC é o índice de juros de mora empregado pela Fazenda Nacional (e por diversos Estados e Municípios, cujas legislações prevêm a utilização da mesma taxa prevista na lei federal). Logo, às obrigações de direito privado nas quais os juros moratórios não tenham sido convencionados será aplicável a SELIC.

¹⁷ Assim dispunha o art. 84, I da Lei nº 8.981/95:

“Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

(...)”

A Lei nº 9.065/95, dessarte, substituiu a taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à dívida mobiliária federal interna pela taxa SELIC, com efeitos a partir de abril de 1995.

¹⁸ A partir de 1º de janeiro de 1996, a taxa SELIC passou a ser também o índice aplicável à compensação e à restituição de tributos (art. 39, §4º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1996).

Neste ponto, cumpre-nos buscar responder à indagação que está na ordem do dia: é legítima a utilização da taxa SELIC como juros de mora de obrigações tributárias? É também legítima a previsão do art. 406 do NCC que determina – ainda que por via indireta – a aplicação da SELIC como juros de mora supletivos para as obrigações de direito privado?

A SELIC é a taxa de juros média que incide sobre os financiamentos diários com prazo de um dia útil (*overnight*) lastreados por títulos públicos registrados no Sistema Especial de Liquidação e Custódia. A referida taxa não reflete a desvalorização da moeda, mas sim a remuneração do capital paga pelo governo central para fins de rolagem de suas dívidas e obtenção de novos empréstimos. A função dos juros de mora é compensatória, ou seja, remunerar a Fazenda Pública pela indisponibilidade do dinheiro. A taxa SELIC não cumpre essa função. Prova disso é que, em direito tributário, ela substitui tanto a correção monetária como os juros de mora (em que pese não equivaler à remuneração pela perda do valor da moeda acrescida de juros moratórios).

O papel da SELIC é, essencialmente, manter a estabilidade da moeda nacional. O aumento da taxa (decidido em reuniões do Comitê de Política Monetária do Banco Central – COPOM) decorre de uma gama de fatores, que engloba desde guerras externas até eleições presidenciais, variando ainda ao sabor do risco-país e do grau de comprometimento dos investidores com a manutenção de suas aplicações no Brasil.

Trata-se, nessa linha, de um instrumento utilizado em prol da estabilidade financeira nacional, que passa ao largo de ser meio idôneo para fazer as vezes dos juros de mora (seja nas obrigações tributárias, seja nas civis). A disparidade entre os índices de inflação e a SELIC fala por si. Confira-se (em percentuais):

Índice Mês/Ano	SELIC (BC)	IGP-M (FGV)	IPCA (IBGE)	INPC (IBGE)
03/2003	1,78	1,53	1,23	1,37
04/2003	1,87	0,92	0,97	1,38
05/2003	1,97	-0,26	0,61	0,99
06/2003	1,86	-1,00	-0,15	-0,06
07/2003	2,08	-0,42	0,20	0,04
08/2003	1,77	0,38	0,34	0,18
09/2003	1,68	1,18	0,78	0,82
10/2003	1,64	0,38	0,29	0,39
11/2003	1,34	0,49	0,34	0,37
12/2003	1,37	0,61	0,52	0,54
01/2004	1,27	0,88	0,76	0,83
02/2004	1,08	0,69	0,61	0,39

Não se pode, portanto, adotar-se a SELIC como índice de juros de mora, uma vez que:

- (a) a SELIC é utilizada para manter a estabilidade da moeda, sendo influenciada por uma conjuntura de fatores políticos e econômicos, não servindo como parâmetro para remunerar a mora em qualquer tipo de obrigação (civil ou tributária);
- (b) os juros moratórios são um *plus* acrescido à correção monetária (que evita a perda do valor da moeda), *plus* este que deve ser sempre pré-determinado (como poderia alguém assinar um contrato sem saber os juros que deverá pagar por determinado período de tempo?). Outrossim, para as obrigações tributárias a aplicação da SELIC fere o princípio da anterioridade, vez que aumenta tributo sem a antecedência mínima exigida pela Constituição;
- (c) para as obrigações tributárias, outro agravante impede a utilização da SELIC como substituta da correção monetária e dos juros moratórios: ela é fixada por resoluções internas do COPOM e não por lei (a legislação sequer traça os parâmetros que deverão pautar sua determinação). O CTN prevê que apenas a correção monetária da base de cálculo não precisa ser estabelecida em lei (art. 97, §2º¹⁹), o que não inclui os juros de mora, cuja definição legal é exigida pelo Código (art. 161, §1º²⁰);
- (d) por fim, quando o CTN estabelece que os juros de mora serão de 1% ao mês *salvo disposição diversa em lei*, não abre ensanchas para que os entes tributantes institua juros superiores a 1%. De fato, aquilo que vem previsto no Código é o limite máximo – caso a União, Estados ou Municípios desejem estabelecer índices de juros de mora diversos do disposto no CTN, poderão fazê-lo desde que observem a limitação de 1% ao mês (12% ao ano).

As lições de FABIO CARVALHO e MARIA INÊS DA SILVA²¹ aplicam-se com perfeição à tese ora defendida. Confira-se:

¹⁹ Código Tributário Nacional:

“Art. 97. (...).

(...)

§2º. Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”

²⁰ Código Tributário Nacional:

“Art. 161. (...)

§1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.”

²¹ CARVALHO, Fábio Augusto Junqueira de; SILVA, Maria Inês Pereira da. *Da Impossibilidade de se Utilizar a SELIC como Taxa de Juros Moratórios Incidentes sobre Débitos de Natureza Fiscal*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 14, nov-1996, p. 13.

“Resta claro o motivo da impossibilidade de se utilizar a taxa de referência SELIC como taxa de juros moratórios para os créditos fiscais federais, como pretende a Lei nº 9.065/95, já que a mesma, tal como definido pelo seu Regulamento, não possui característica de indenização, própria dos juros moratórios. Como bem elucidado pelo Min. Octavio Gallotti na ADIN nº 493-0/DF, ‘seu cálculo se baseia na variação do custo do dinheiro, que é influenciado pela liquidez do mercado’. É um meio de remuneração e não de indenização.”

No mesmo sendeiro, pontua IVES GANDRA²²:

“Não é (a SELIC), à evidência, índice corretivo, mas índice que se constitui em parte de correção e em parte de rendimentos de capital, numa economia que ainda não escapou ao espectro da inflação e que só se mantém estável, graças ao criticado modelo do FMI, de juros elevadíssimos, recessão permanente para que os preços não ganhem fôlego (...).

A própria Lei 9.250/95, que, em seus artigos 16, 39 §4º e 14, III, refere-se à taxa SELIC, não estabelece padrões de cálculo ao Executivo, reconhecendo caráter remuneratório à taxa e não apenas corretivo, em face da inflação.

Implica, pois, autêntica delegação legislativa para definir encargos tributários, o que o princípio da estrita legalidade não admite, nem tampouco o princípio da indelegabilidade de funções entre os Poderes da República, em razão do qual a delegação da função legislativa somente é possível por meio de veículo específico, e mediante balizamentos expressos do Parlamento, nos termos dos artigos 62 ou 68 da Constituição Federal.”

Seguindo a linha de raciocínio ora esposada, o STJ já reconheceu a invalidade da taxa SELIC como índice de juros de mora de obrigações tributárias. A ementa do REsp nº 215.881, relatado pelo Ministro FRANCIULLI NETTO, cujo voto foi acompanhado pelos Ministros PAULO MEDINA E PEÇANHA MARTINS, é esclarecedora:

“TRIBUTÁRIO. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. ARTIGO 39, §4º, DA LEI 9.250/95. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

(...)

7. O emprego da taxa SELIC provoca enorme discrepância com o que se obteria se, ao invés dessa taxa, fossem aplicados

²² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Illegalidade e Inconstitucionalidade da Taxa Selic para Correção de Débitos Tributários*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 58, jul-2000, p. 55.

os índices oficiais de correção monetária, além de juros legais de 12% ao ano.

8. Aplicada a taxa SELIC há aumento de tributo, sem lei específica a respeito, o que vulnera o art. 150, inciso I, da Constituição Federal, a par de ofender também os princípios da anterioridade, da indelegabilidade de competência tributária e da segurança jurídica.

(...)

15. A taxa SELIC é calculada sobre os juros cobrados nas operações de venda de título negociável em operação financeira com cláusula de compromisso de recompra e não sobre a diferença entre o valor de compra e de resgate dos títulos. A taxa SELIC reflete a remuneração dos investidores pela compra e venda dos títulos públicos e não os rendimentos do Governo com a negociação e renegociação da Dívida Pública Mobiliária Federal interna (DPMFi).

16. Mencionando a lei que se aplica a taxa SELIC para tributos e contribuições previdenciárias, e deixando a fixação dessa taxa ao alvedrio exclusivo do BACEN (que tem competência financeira mas não tributária), há também inconstitucional delegação de competência tributária. Assim é porque o quantum debeat – que afinal, repita-se, é o que interessa -, acaba por ser alterado à margem da lei. Fixada a taxa SELIC por ato unilateral da Administração, fica vergastado o princípio da indelegabilidade de competência tributária. Além disso, o Comitê de Política Monetária do Banco Central do Brasil (COPOM) pode delegar ao Presidente do Banco Central a prerrogativa de aumentar ou reduzir a taxa SELIC.

17. A taxa SELIC é fixada depois do fato gerador e por ato unilateral do Executivo, em matéria de atribuição exclusiva do Legislativo, que não fixou os nortes, as balizas e os critérios para a sua mensuração, o que fere, além do princípio da indelegabilidade, o princípio da anterioridade.

(...)” (STJ, 2ª Turma, Resp nº 215.881, Relator Min. FRANCIULLI NETTO, DJ 30.06.2003, p. 163)

Nessa mesma linha cite-se ainda a decisão no REsp nº 291.257/SC (2ª Turma, Relatora Min. ELIANA CALMON, DJ 17.06.2002, p. 241).

Com fulcro nas razões até aqui expostas e nos precedentes do STJ, forçoso é concluir que:

- (a) a legislação federal que determina a utilização da SELIC para a mora de débitos tributários é ilegítima, devendo ser aplicado em seu lugar o disposto no art. 161, §1º do CTN (juros de 1% ao mês);

- (b) como o art. 406 do NCC remete, para a definição dos juros de mora não previstos em contrato, ao índice utilizado pela Fazenda Nacional, o NCC estabelece, em última análise, que os juros de mora ditos legais (previstos no Código Civil) são de 1% ao mês (12% ao ano), tendo em vista que o art. 161, §1º do CTN é o dispositivo válido e vigente que rege a mora dos impostos devidos à Fazenda Nacional.

Essa a orientação que entendemos correta, a qual já foi inclusive adotada pelo Conselho de Justiça Federal, através do enunciado nº 20 de seu Centro de Estudos Jurídicos:

“Enunciado 20 – art. 406: a taxa de juros moratórios a que se refere o art. 406 é a do art. 161, §1º, do Código Tributário Nacional, ou seja, 1% (um por cento) ao mês.”

4. Responsabilidade dos sócios nas cooperativas.

As cooperativas são modalidade societária em voga desde a última metade do século XX. O atual governo federal já manifestou sua intenção de fomentar o cooperativismo como solução para as mazelas sociais, em especial a do desemprego. Outrossim, a própria Lei Maior determina que o ato cooperativo deverá ser tributado de forma diferenciada, de modo a estimular a formação de sociedades dessa natureza:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.”

A Professora BETINA TREIGER GRUPENMACHER²³, em percuente estudo, analisou as origens do cooperativismo e sua adoção em nosso país:

“O cooperativismo teve início na Inglaterra, em 1843, quando a indústria da flanela estava em plena ascensão, proporcionando muito trabalho às mais importantes fábricas de Rochdale, no distrito de Lancashire. Neste quadro, a frustrada pretensão de aumento salarial por parte dos operários das mencionadas indústrias levou-os a desenvolver uma atividade independente instalando,

²³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *ISS sobre Cooperativas de Trabalho*. Problemas Atuais do Direito Cooperativo. BECHO, Renato Lopes (org.). São Paulo: Dialética, 2002, p. 39.

em 1844, um armazém social que evoluiu para a Sociedade dos Probos Pioneiros de Rochdale²⁴.

No Brasil, o cooperativismo deu seus primeiros passos no início do século XX, sendo que a primeira norma a tratar do tema foi o Decreto Legislativo 979, datado de 1903. Até 1988 a matéria vinha recebendo tratamento jurídico por normas infraconstitucionais, o que foi definitivamente alterado com o advento da Carta Constitucional hoje vigente.”

Acerca dos objetivos da sociedade cooperativa e do tratamento especial da matéria pela Constituição Federal, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO²⁵ preleciona:

“Inquestionável que o objetivo da Cooperativa consiste, exclusivamente, em desempenhar atividades necessárias para poder proporcionar aos seus associados (cooperados) melhores condições ao exercício dos seus negócios profissionais ou econômicos; situação em que a associação age na qualidade de proprietário e de beneficiário da mesma Cooperativa.

A Constituição Federal realçou a importância das Cooperativas, conforme consta de seus inúmeros preceitos, a saber:

Autonomia e Associação das Cooperativas

‘Art. 5º. Direitos e deveres individuais e coletivos’

XVIII – a criação de associações, e na forma da lei, a de cooperativas, independem de autorização, vedada a interferência estatal em seu funcionamento.’

Proteção das Cooperativas de Garimpo

‘Art. 21. Compete à União:

(...)

XXV – estabelecer as áreas e condições para o exercício da atividade de garimpagem, em forma associativa.’

Tributação

‘Art. 146. Compete à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

d) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, praticado pelas sociedades cooperativas.’

Atividade Econômica

‘Art. 174.

²⁴ HOLYOAKE, George Jacob. *Os 28 Tecelões de Rochdale*. 4ª ed., Porto Alegre: WS, 2001, p. 21.

²⁵ MELO, José Eduardo Soares de. *PIS e COFINS sobre o Ato Cooperativo*. Problemas Atuais do Direito Cooperativo. BECHO, Renato Lopes (org.). São Paulo: Dialética, 2002, pp. 158-60.

(...)

§2º. *A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.*

§3º. *O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros.*

Política Agrícola

Art. 187. A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como de setores de comercialização, de armazenamento e de transporte, levando em conta especialmente:

(...)

VI – o cooperativismo.

Crédito

Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, será regulado em lei complementar, que disporá inclusive sobre:

(...)

VIII – o funcionamento das cooperativas de crédito e os requisitos para que possam ter condições de operacionalidade e estruturação próprias das instituições financeiras.

Assim, por decorrência das superiores diretrizes constitucionais, as diversas espécies de cooperativas (produção, habitacional, creditícia, prestação de serviços, etc.) são dotadas de específicos direitos, garantias, privilégios, e peculiar tratamento tributário (...).

A legislação que regulamenta as sociedades cooperativas (e que não foi revogada pelo NCC) é a Lei nº 5.764/71. O novel Código Civil pouco se ocupou da matéria, tratando, em seus artigos 1.093 a 1.096, de alguns poucos tópicos relativos às cooperativas, sobre os quais se discorrerá abaixo (além dos referidos dispositivos, somente os arts. 982, 983 e 1.159 do NCC fazem menção às cooperativas²⁶). Ressalte-se desde já que não houve qualquer in-

²⁶ Dispõe o novo Código Civil:

“Art. 983. A sociedade empresária deve constituir-se segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092; a sociedade simples pode constituir-se de conformidade com um desses tipos e, não o fazendo, subordina-se às normas que lhe são próprias.

Parágrafo único. Ressalvam-se as disposições concernentes à sociedade em conta de participação e à cooperativa, bem como as constantes de leis especiais que, para o exercício de certas atividades, imponham a constituição da sociedade segundo determinado tipo.

(...)

Art. 1.159. A sociedade cooperativa funciona sob denominação integrada pelo vocábulo ‘cooperativa.’ (grifamos)

tenção do legislador do novo Código de regulamentar novamente as cooperativas, uma vez que a Lei nº 5.764/71 ainda cumpre com excelência este papel. Pertinentes, portanto, as observações de GUILHERME KRUEGER²⁷:

“O Novo Código Civil evoca expressamente a Lei de regência das cooperativas²⁸. Faz-se mister interpretar os dispositivos do Novo Código Civil num esforço de compatibilização com a Lei nº 5.764/71. Não somente porque é este modo o determinado pelo próprio Código Civil, mas porque contradições absolutas entre leis não existem.”

O NCC limitou-se a dispor que as cooperativas são consideradas sociedades simples²⁹, sendo-lhes subsidiariamente aplicável a legislação regente desta espécie societária (os arts. 997 a 1.038 do NCC regem o funcionamento e organização das sociedades simples). Em seu art. 1.094 o NCC elencou, ainda, as seguintes notas distintivas das cooperativas:

- I – variabilidade, ou dispensa do capital social;
- II – concurso de sócios em número mínimo necessário a compor a administração da sociedade, sem limitação de número máximo;
- III – limitação do valor da soma de quotas do capital social que cada sócio poderá tomar;
- IV – intransferibilidade das quotas do capital a terceiros estranhos à sociedade, ainda que por herança;
- V – *quorum*, para a assembléia geral funcionar e deliberar, fundado no número de sócios presentes à reunião, e não no capital social representado;
- VI – direito de cada sócio a um só voto nas deliberações, tenha ou não capital a sociedade, e qualquer que seja o valor de sua participação;
- VII – distribuição dos resultados, proporcionalmente ao valor das operações efetuadas pelo sócio com a sociedade, podendo ser atribuído juro fixo ao capital realizado;
- VIII – indivisibilidade do fundo de reserva entre os sócios, ainda que em caso de dissolução da sociedade.”

De resto, a única outra disposição do NCC que efetivamente regulamenta a organização das cooperativas versa sobre a responsabilidade dos

²⁷ KRUEGER, Guilherme. *A Disciplina das Cooperativas no Novo Código Civil – a Ressalva da Lei 5.764/71*. Problemas Atuais do Direito Cooperativo. BECHO, Renato Lopes (org.). São Paulo: Dialética, 2002, p. 118.

²⁸ Estabelece o art. 1.093 do NCC que “A sociedade cooperativa reger-se-á pelo disposto no presente capítulo, ressalvada a legislação especial.”

²⁹ O NCC, como visto, dividiu as sociedades personificadas em simples e empresárias.

sócios, tema que ora nos interessa. Vejamos, para tanto, o que dispunha a Lei nº 5.764/71, em análise comparativa com o atual Código Civil:

Lei nº 5.764/71	Novo Código Civil
<p>Art. 11. As sociedades cooperativas serão de responsabilidade limitada, quando a responsabilidade do associado pelos compromissos da sociedade se limitar ao valor do capital por ele subscrito.</p>	<p>Art. 1.095. Na sociedade cooperativa, a responsabilidade dos sócios pode ser limitada ou ilimitada.</p> <p>§1º. É limitada a responsabilidade na cooperativa em que o sócio responde somente pelo valor de suas quotas e <i>pelo prejuízo verificado nas operações sociais, guardada a proporção de sua participação nas mesmas operações;</i>³⁰</p>
<p>Art. 12. As sociedades cooperativas serão de responsabilidade ilimitada, quando a responsabilidade do associado pelos compromissos da sociedade for pessoal, solidária e não tiver limite.</p>	<p>§2º. É ilimitada a responsabilidade na cooperativa em que o sócio responde solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais.</p>

Como se vê, a única modificação perpetrada pelo NCC refere-se às cooperativas de responsabilidade limitada: apesar de mantido o dispositivo que responsabiliza o sócio até o limite do valor de suas quotas (tal como previa a Lei nº 5.764/71), o novel Código dispõe que o cooperado irá responder pelo prejuízo verificado nas operações sociais, na proporção de sua participação nas mesmas.

A inovação tem fomentado a discórdia na doutrina. Há os que entendem que houve transmutação da responsabilidade limitada em responsabilidade ilimitada, desestimulando a formação de novas sociedades. De se notar que não se está aqui falando da responsabilidade por atos ilícitos ou praticados fora do objetivo social, mas sim de operações lícitas e corriqueiras, que eventualmente podem redundar em perdas para a cooperativa. O NCC seria, ao sentir de alguns, ilegal nesta parte. Confira-se a lição de VERGÍLIO PERIUS³¹:

“(...) ‘Art. 1.095.
a) §1º. É limitada a responsabilidade na cooperativa em que o sócio responde somente pelo valor de suas quotas...’

³⁰ A parte destacada corresponde à modificação trazida pelo NCC.

³¹ PERIUS, Vergílio Frederico. *As Sociedades Cooperativas face o Novo Código Civil*. Problemas Atuais do Direito Cooperativo. BECHO, Renato Lopes (org.). São Paulo: Dialética, 2002, p. 291.

O texto corresponde ao art. 11, da Lei nº 5.764/71. Quanto à segunda disposição contida no parágrafo, a saber: ‘... e pelo prejuízo verificado nas operações sociais, guardada a proporção de sua participação nas mesmas operações’, já nos manifestamos pela ilegalidade da norma, eis que contraria a Lei nº 5.764/71, em seu art. 49, e seu parágrafo único. Esse conflito é diminuído pela disposição do próprio (nosso) Código Civil, por seu art. 1.093, que ressalva a legislação específica (cooperativa);” (grifamos)

O citado autor, como dito, pugna pela ilegalidade da inovação trazida pelo NCC à regulamentação da responsabilidade limitada das cooperativas. Para tanto, fundamenta-se no art. 49, parágrafo único, da Lei nº 5.764/71, que assim dispõe:

“Art. 49. Ressalvada a legislação específica que rege as cooperativas de crédito, as seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas e as de habitação, os administradores eleitos ou contratados não serão pessoalmente responsáveis pelas obrigações que contraírem em nome da sociedade, mas responderão solidariamente pelos prejuízos resultantes de seus atos, se procederem com dolo ou culpa.

Parágrafo único. A sociedade responderá pelos atos a que se refere a última parte deste artigo se os houver ratificado ou deles logrado proveito.”

Com a devida *venia*, entendemos que não há incompatibilidade entre o NCC e a Lei nº 5.764/71 no que tange à responsabilidade limitada dos sócios. O art. 49 da referida lei, invocado por alguns como gerador de antinomia jurídica, dispõe acerca da responsabilidade dos *administradores* das cooperativas, mas não dos sócios (cooperados).

O que o NCC prevê, em verdade, não é a transmutação da responsabilidade limitada em ilimitada. Apenas determina que, nos exercícios em que a sociedade apurar prejuízos, o cooperado que os houver causado poderá ser chamado a responder pelos mesmos, mas apenas perante a sociedade e na proporção em que houver contribuído para os resultados negativos. Perante terceiros, entretanto, o sócio da cooperativa de responsabilidade limitada não terá qualquer responsabilidade, a não ser pela sua quota-parte e somente na hipótese de o patrimônio da sociedade não ser suficiente para pagamento dos credores.

Ao contrário do que tem sustentado parte da doutrina, não há que se falar em antinomia entre o NCC e a Lei nº 5.764/71 no tema da responsabilidade limitada dos sócios. Ao revés, uma análise mais acurada demonstra que o que existe é uma perfeita compatibilidade entre o novel Código e a lei de cooperativas. Tome-se como exemplo o art. 89 da Lei nº 5.764/71, *in verbis*:

“Art. 89. Os prejuízos verificados no decorrer do exercício serão cobertos com recursos provenientes do Fundo de Reserva e, se insuficiente este, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos, ressalvada a opção prevista no parágrafo único do art. 80.”

Assim, o rateio de prejuízos entre os associados, na proporção da participação de cada sócio nas operações deficitárias, está em consonância com as regras vigentes para as sociedades cooperativas desde 1971 (ano de edição da Lei nº 5.764). Repise-se apenas o seguinte ponto: a responsabilidade prevista no art. 1.095, §1º do NCC *pelo prejuízo verificado nas operações sociais* deve ser entendida como responsabilidade do cooperado perante a cooperativa, e não perante terceiros. Essa a interpretação que melhor acomoda as disposições legais acerca do tema.

Por todos e corroborando o que ora se expõe, confira-se a lição do Professor e Juiz Federal RENATO BECHO³²:

“Não nos parece, e esse é o ponto primordial, que haja diferença substancial entre o que está no Novo Código Civil e o que já constava na Lei das Sociedades Cooperativas.

(...)

O que nos parece ocorrer é que, principalmente no caso da responsabilidade nas sociedades cooperativas, poderão os associados responder pelas perdas operacionais em relações internas da cooperativa. É dizer, nas relações jurídicas entre o associado e a cooperativa, poderá aquele ser chamado a suportar as perdas operacionais da sociedade. Se a pessoa jurídica resolver buscar entre seus associados a saída para essas perdas, deverá fazê-la proporcionalmente às operações de cada um. Nessa hipótese, a pessoa jurídica zera seu prejuízo operacional. Entretanto, se isso não for possível, mesmo se os associados não aceitarem tal ocorrência e a sociedade for extinta, arcando os sócios da cooperativa com o valor de sua quota-parte, que poderá ser totalmente absorvida pelos credores. Entretanto, mais do que isso – por exemplo, perdendo seus bens pessoais para os credores da pessoa jurídica – só quando a sociedade for de responsabilidade limitada.”

De acordo com o raciocínio ora esposado, as modificações perpetradas pelo NCC não terão impacto na responsabilidade tributária dos sócios das cooperativas. Isso porque:

- (a) nas cooperativas de responsabilidade ilimitada³³, nada mudou: os cooperados responderão com seus patrimônios pessoais pelas dívidas da

³² BECHO, Renato Lopes. *Op. cit.*, pp. 198-200.

cooperativa (inclusive as tributárias, portanto). O art. 1.095, §2º do NCC não inovou com relação ao art. 12 da Lei nº 5.764/71 (vide quadro comparativo *supra*);

- (b) nas cooperativas onde a responsabilidade do sócio é limitada ao valor de sua quota-parte, o mesmo não poderá ser pessoalmente acionado pelas dívidas tributárias da sociedade. A inovação do NCC restringe-se – consoante interpretação que se entende mais adequada ao caso – à possibilidade de responsabilização interna do cooperado perante a cooperativa, em razão da obtenção de prejuízos em determinado exercício, aos quais o mesmo tenha dado causa (na linha, portanto, do que já previa a própria Lei nº 5.764/71, como visto).

Nessa senda, a responsabilidade tributária do sócio da cooperativa – entendida esta como as hipóteses nas quais o mesmo terá que responder pelas dívidas tributárias da sociedade com seu patrimônio pessoal – adstringe-se a casos pontuais (abaixo destacados), previstos nos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional³⁴:

“Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas³⁵.

³³ A escolha entre cooperativa de responsabilidade limitada ou ilimitada caberá aos sócios-fundadores da mesma.

³⁴ Ressalte-se que aqui se cuida estritamente da responsabilidade dos sócios das cooperativas, que não se confunde com a responsabilidade dos *administradores* de sociedades, a qual, aliás, já foi tratada no item 2 do presente trabalho.

³⁵ A cooperativa é sociedade de pessoas, consoante explica WALDIRIO BULGARELLI:

“Nas sociedades cooperativas (...), a *affectio societatis* está em função do *intuitus personae*, já que a sociedade gira em torno das pessoas que a compõem; tanto que a participação do associado é *dupla*: como *associado* e como *cliente*, ou seja, como usuário dos serviços da sociedade, e a sua estrutura é plenamente democrática, sendo a con-

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.” (grifamos)

“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.” (grifamos)

O art. 134 rege a denominada responsabilidade por transferência (sujeição passiva indireta). A obrigação tributária surge originariamente contra o contribuinte. Os terceiros são responsáveis subsidiariamente: somente se as sociedades de pessoas (art. 134, VII – caso das cooperativas) não forem capazes de responder pelo pagamento dos tributos é que os cooperados serão cobrados pelos mesmos (a responsabilização, contudo, será limitada aos atos em que intervierem ou às omissões de que foram responsáveis). As notas dessa modalidade de responsabilidade são:

- (a) subsidiariedade em relação à responsabilidade do contribuinte (inexistindo patrimônio deste suficiente para a quitação do débito, o responsável será acionado);
- (b) solidariedade com relação aos responsáveis entre si, caso haja mais de um deles no pólo passivo da obrigação;
- (c) extensão, em matéria de penalidades, apenas às multas moratórias (a teleologia do disposto no parágrafo único do art. 134 CTN é a de que o atraso no pagamento decorre de ato imputável ao responsável, que possui a obrigação de zelar pelo adimplemento no prazo das obrigações do contribuinte).

Ressalta-se que a responsabilidade do art. 134 do CTN caracteriza-se com a culpa leve do sócio da cooperativa. Se este agiu com dolo, passará a responder pessoal e diretamente pelas dívidas da sociedade (eximindo esta de qualquer pagamento), nos termos do art. 135 do CTN.

De fato, graduando o grau de culpa dos responsáveis, o CTN prevê a responsabilidade pessoal e direta daqueles elencados no art. 134 (terceiros com dever de fiscalizar, administrar ou representar), caso ajam com dolo.

tribuição patrimonial limitada e até inexistente, em muitos casos, como nas cooperativas, em que não há capital social.

(...)

A tal respeito, pode-se então concluir que, à semelhança da sociedade por cotas de responsabilidade limitada, é a sociedade cooperativa *sociedade de pessoas (...)*” (BULGARELLI, Waldirio. *Sociedades Comerciais*, 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1999, pp. 254-5)

Nessa hipótese, restará excluída a responsabilidade do contribuinte. É assim que o cooperado que age com dolo, contrariando a lei, o estatuto ou eventual mandato outorgado, torna-se, no lugar da sociedade, o único responsável pelo pagamento do tributo devido. Ressalte-se, entretanto, que o mero não pagamento de tributo no prazo, sem dolo nem violação à lei, ao estatuto e ao contrato social, não configura ilícito apenável com a responsabilidade pessoal do art. 135 CTN (consoante vimos no item 2 *supra*).

A responsabilização prevista no art. 135 do CTN, com a consequente exclusão da responsabilidade do contribuinte pessoa física ou jurídica, pressupõe³⁶ (para a hipótese que nos toca, a saber, a das cooperativas):

- (a) a prática de ilícito doloso pelo sócio-cooperado (causa externa do surgimento da obrigação tributária);
- (b) violação à lei, estatuto, ou mandato (violação à norma que rege a relação contribuinte-responsável, estranha à regra-matriz tributária);
- (c) a atuação da norma básica (que rege a obrigação tributária do contribuinte) e da norma secundária (prevista no art. 135 CTN, determinando a responsabilidade de terceiro);

De se notar ainda que a responsabilidade tributária prevista nos arts. 134, VII e 135, I do CTN somente se aplicará aos sócios das cooperativas na hipótese de *liquidação* das mesmas (o que torna a aplicação de ambos os dispositivos uma excepcionalidade, que somente ocorrerá em ocasiões raras e pontuais). Caso a sociedade esteja em regular funcionamento, não há como se pretender aplicar o dispositivo em tela.

RENATO BECHO³⁷ lança luzes sobre o tema:

“(...) Para que o associado de cooperativa possa estar sujeito à responsabilidade do artigo 134 do Código Tributário Nacional, é preciso:

- 1. Que exista impossibilidade jurídica da própria sociedade responder por suas obrigações tributárias;*
- 2. Somente em hipótese de liquidação da cooperativa. Se a empresa estiver operante, não se pode aplicar a norma.*
- 3. Responde o sócio pelos atos que intervier ou pelas omissões de que for parte.*
- 4. Excluir-se-á penalidades punitivas.*

Todos estes elementos têm que estar presentes para que esta lei seja aplicada. Faltando algum deles, não ocorreu o que juridicamente chamamos como fenômeno da subsunção do fato à norma, e a responsabilidade não se configurará. (...). Ausente

³⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 757.

³⁷ BECHO, Renato Lopes. *Op. cit.*, pp. 231-4.

qualquer desses requisitos, não é possível ao sócio ser nomeado e citado em processo judicial.

(...)

O mesmo exercício podemos fazer para a responsabilidade que consta do artigo 135 do Código Tributário Nacional (CTN).

(...)

Dito de forma direta, os sócios de sociedades de pessoas, que tenha sido irregularmente liquidada, serão pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei que regia suas ações, bem como em infração dos estatutos da cooperativa.

(...)

Se essa liquidação foi realizada de acordo com os trâmites legais, não se pode aplicar o artigo 135 do CTN. Mas se o sócio realizou alguma ação que caracteriza a aplicação dessa regra, durante a liquidação ou antes dela, pode estar sujeito a responsabilidade por tais atos.

(...)

A aplicação do artigo 135 do CTN faz com que a sociedade deixe de responder ao processo judicial, deixe de ser parte, para que o sócio passe a responder, sozinho e com seu próprio patrimônio, pela obrigação tributária.”

Por fim, e em que pese se tratar de questão atinente à responsabilidade dos administradores (e não dos sócios de cooperativas), cumpre-nos abordar o tema da responsabilidade tributária nas denominadas falsas cooperativas. São elas sociedades formalmente constituídas como cooperativas mas que, na prática, não apresentam as notas distintivas dessa modalidade societária. Os “cooperados” são, em verdade, empregados da sociedade, à exceção da diretoria da mesma, composta pelos empregadores (estando presentes nessa relação, via de regra, os requisitos para caracterização do contrato de trabalho, como pessoalidade, não-eventualidade, onerosidade e subordinação). A distinção entre cooperado e empregado é clara: ambos não se confundem – e nem poderiam confundir-se. Afinal, o empregado possui uma série de direitos dos quais os cooperados (por serem estes os donos do próprio negócio) não gozam. A própria CLT, ciente da distinção necessária entre cooperado e empregado, averba que não existe vínculo empregatício entre a cooperativa e seus sócios (art. 442, parágrafo único). Contudo, a presunção da Consolidação é a de que, existente uma relação verdadeiramente cooperativista, não haverá como o cooperado pleitear o pagamento de direitos trabalhistas por parte da sociedade. Por outro lado, caso se trate de uma falsa cooperativa, criada para que os sócios-fundadores se beneficiem do regime especial concedido a essa modalidade de sociedade, a relação “cooperativista” será desconsiderada para

nela alcançar-se a relação empregatícia verdadeiramente existente. MAURÍCIO GODINHO³⁸ assim tratou da questão:

“(...) A lei favoreceu o cooperativismo, ofertando-lhe a presunção de ausência de vínculo empregatício; mas não lhe conferiu um instrumental para obrar fraudes trabalhistas. Por isso, comprovado que o envoltório cooperativista não atende às finalidades e princípios inerentes ao cooperativismo (princípio da dupla finalidade e princípio da retribuição pessoal diferenciada, por exemplo), fixando, ao revés, vínculo caracterizado por todos os elementos fático-jurídicos da relação de emprego, esta deverá ser reconhecida, afastando-se a simulação perpetrada.”

Restando caracterizada a simulação na criação da sociedade cooperativa, os sócios-fundadores que participem da administração, bem como eventuais terceiros administradores, poderão ser responsabilizados pelas dívidas da sociedade, respondendo pessoal e ilimitadamente com seu patrimônio particular. Especificamente quanto aos débitos tributários, aplicar-se-á à hipótese o disposto no art. 135, III do CTN, *in verbis*:

“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:

(...)

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

Como dito alhures, a responsabilidade tributária nas falsas cooperativas não se confunde com a responsabilidade do sócio, uma vez que este somente será responsável nos casos de *liquidação da cooperativa*, de acordo com os arts. 134, VII e 135, I do CTN (hipóteses que raramente ocorrem, como tem demonstrado a praxis). Nas falsas cooperativas, repise-se, a responsabilidade existente é a do administrador (seja ou não sócio), a qual é sempre pessoal e ilimitada (posto que decorrente da prática de ato ilícito).

5. ITBI – *inter vivos* e as novas disposições do Código Civil.

Reza o Código Tributário Nacional:

“Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

³⁸ DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*, 2ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 327.

I – a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II – a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III – a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

(...)”

O CTN está superado. No caso do ITBI, diferentemente do imposto sobre heranças e doações de quaisquer bens ou direitos (ITCD), o fato gerador cinge-se às transmissões entre vivos de bens imóveis e de direitos a eles relativos. A competência já não é dos Estados, mas sim dos Municípios. A transmissão, a seu turno, é só a entre vivos. Estas modificações advieram com a Constituição de 1988, que cindiu os impostos de transmissão em dois, a saber:

- (a) o imposto sobre transmissão de direitos reais e bens imóveis ficou a cargo dos Municípios (art. 156, II), ao passo que
- (b) aos Estados foi outorgada competência para instituir imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (art. 155, I).

Confira-se a redação da Lei Maior:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;”

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

II – transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;” (grifamos)

Nessa linha, para a adequada compreensão dos fatos geradores do ITBI, a remissão à lei civil é obrigatória, uma vez que é o Código Civil que define bens imóveis por natureza e por acessão física, bem como os direitos reais sobre imóveis, cuja transmissão ou cessão é fato gerador da exação em tela.

Em um primeiro momento, portanto, devemos nos ater à seguinte indagação: o NCC manteve os conceitos de imóvel por acessão física e por natureza existentes na legislação civil anterior?

Fundando-se nas disposições do CC/1916, a doutrina assim classificava as diferentes espécies de imóveis:

- (a) imóveis por natureza: o solo com sua superfície e seus acessórios naturais, o subsolo e o espaço aéreo (art. 43, I do CC/1916);
- (b) imóveis por acessão física: tudo o que o homem incorporar permanentemente ao solo e que não puder ser retirado sem dano ou modificação (art. 43, II do CC/1916);
- (c) imóveis por acessão intelectual: aquilo que o proprietário intencionalmente empregar para maior comodidade, decoração ou para exploração industrial do imóvel (art. 43, III do CC/1916);
- (d) imóveis por definição legal: são aqueles expressamente previstos como tais pela lei civil. No CC/1916 eram: os direitos reais sobre imóveis (incluindo-se o penhor agrícola), as apólices da dívida pública oneradas com cláusula de inalienabilidade e o direito à sucessão aberta (art. 44 do CC/1916).

Para o ITBI, importa tão-somente analisar, em um primeiro momento, se houve modificação (restritiva ou ampliativa) dos conceitos de imóvel por natureza e por acessão física, posto que tanto o CTN como a CR/88 possuem disposição expressa no sentido de que o fato gerador do imposto municipal *in examen* é a transmissão de bens imóveis *por natureza ou acessão física* (além da transmissão dos direitos reais sobre imóveis, os quais serão posteriormente analisados).

O Novo Código Civil, ao disciplinar os direitos reais, não manteve a clássica distinção do CC/1916 entre imóveis por natureza, por acessão física e por acessão intelectual. Em verdade, o NCC aglutinou esses três conceitos em uma única definição: consideram-se bens imóveis o solo e tudo aquilo que se lhe incorporar, natural ou artificialmente. Os imóveis por definição legal, a seu turno, continuaram sendo disciplinados de modo apartado. O quadro abaixo demonstra com clareza a evolução legislativa:

Código Civil de 1916	Novo Código Civil
<p>Art. 43. São bens imóveis:</p> <p>I – o solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo;</p> <p>II – tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modifica-</p>	<p>Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.</p>

<p>ção, fratura ou dano; III – tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento ou comodidade.</p>	
<p>Art. 44. Consideram-se imóveis para os efeitos legais: I – os direitos reais sobre imóveis, inclusive o penhor agrícola, e as ações que os asseguram; II – as apólices da dívida pública oneradas com a cláusula de inalienabilidade; III – o direito à sucessão aberta.</p>	<p>Art. 80. Consideram-se imóveis para os efeitos legais: I – os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram; II – o direito à sucessão aberta.</p>

Assim, no que tange à transmissão ou cessão de bens imóveis por natureza ou acessão física, que pode ser considerada fato gerador do ITBI distinto da transmissão ou cessão de direitos reais sobre imóveis (que será tratada mais à frente), o NCC trouxe importante modificação: aboliu a distinção entre imóveis por natureza, por acessão física e por acessão intelectual.

A questão que se coloca, portanto, é: os imóveis por acessão intelectual (bens que o proprietário intencionalmente emprega para maior comodidade, decoração ou exploração industrial do imóvel) passaram, com o advento do NCC, a integrar a base de cálculo do ITBI?

Entendemos que não. A nosso sentir, o conceito de imóvel por acessão intelectual foi extinto pelo NCC. De fato, a definição da nova lei de que são imóveis “o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente”, em que pese parecer inicialmente abrangente, redundou em limitação dos conceitos de bem imóvel até então em vigor. O que se incorpora naturalmente ao solo corresponde ao denominado imóvel por acessão natural; o que se incorpora artificialmente equivale ao imóvel por acessão física. Não há menção, no NCC, àquilo que não se incorpora ao solo mas é utilizado pelo proprietário para aformosear, trazer comodidade ou explorar industrialmente o imóvel (antiga definição do imóvel por acessão intelectual). Assim, não mais existe o denominado imóvel por acessão intelectual na nova lei civil.

Dessarte, em que pesem as modificações trazidas pelo NCC ao conceito de imóvel, a manutenção das definições de imóvel por natureza ou acessão física, ainda que sob nova roupagem (art. 79 do NCC), não autoriza qualquer conclusão no sentido da modificação do fato gerador do ITBI incidente sobre a transmissão ou cessão onerosa de bens imóveis por natureza ou acessão física.

Com relação ao “segundo fato gerador” do ITBI, a saber, a transmissão ou cessão onerosa de direitos reais sobre imóveis – exceto os de garantia – o NCC trouxe mudanças, extinguindo dois dos antigos direitos reais (enfiteuse e rendas expressamente constituídas sobre imóveis) e acrescentando dois novos ao rol taxativo dos mesmos (o direito real de superfície, que não encontra paralelo no antigo Código Civil, e o direito do promitente comprador do imóvel, que, a seu turno, já era previsto como direito real na legislação complementar ao CC/1916). Vejamos o quadro comparativo das disposições legais, para melhor elucidação da questão:

Código Civil de 1916	Novo Código Civil
Art. 674. São direitos reais, além da propriedade:	Art. 1.225. São direitos reais:
I – a enfiteuse;	I – a propriedade;
<i>(o CC/1916 não previa o direito real de superfície)</i>	<i>(direito real não previsto no NCC)</i>
II – as servidões;	II – a superfície;
III – o usufruto;	III – as servidões;
IV – o uso;	IV – o usufruto;
V – a habitação;	V – o uso;
VI – as rendas expressamente constituídas sobre imóveis;	VI – a habitação;
<i>(o direito do promitente comprador do imóvel não era previsto no CC/1916, mas o era no art. 22 do Decreto-lei nº 58/1937)</i>	<i>(direito real não previsto no NCC)</i>
VII – o penhor;	VII – o direito do promitente comprador do imóvel;
VIII – a anticrese;	VIII – o penhor;
IX – a hipoteca;	X – a anticrese [□] ;
	IX – a hipoteca [□] ;

A vetusta enfiteuse foi, portanto, extinta com o advento do NCC. Andou bem o legislador neste ponto, vez que o direito real que estabelecia o pagamento de foros e laudêmios ao senhor-proprietário era instituto arcaico e em absoluto desuso. Em seu lugar, foi instituído o direito real de superfície, seguindo o modelo já posto no Código Civil de Portugal³⁹ (art. 1524 e seguintes). A solução do NCC (extinção da enfiteuse e criação do direito de superfície) foi a consagração daquilo que a doutrina sugeria há algum tempo, como demonstram as seguintes observações de ORLANDO GOMES⁴⁰ (anteriores, portanto, ao NCC):

[□] Incisos invertidos para melhor visualização.

³⁹ THEODORO JR., Humberto. Notas de atualização à obra de GOMES, Orlando. *Direitos Reais*, 13ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 280.

⁴⁰ GOMES, Orlando. *Direitos Reais*, 13ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 279.

“Enquanto é predominante o pensamento favorável à extinção da enfiteuse, reclama-se a introdução do direito de superfície, principalmente sob a forma de concessão ad aedificandum. Por esse direito real temporário de ter uma construção em solo alheio opera-se uma cisão nas faculdades elementares do domínio: o terreno pertence a um proprietário, o prédio a outro; anulando-se, por este modo, o princípio da acessão imobiliária. A superfície na modalidade de direito a construir tem sido apontada como excelente instrumento jurídico para a crise de habitação.”

A enfiteuse era direito real que somente podia recair sobre terras não cultivadas e terrenos destinados à edificação (art. 680 do CC/1916). Era perpétua (característica que denota seu absoluto anacronismo com os dias atuais) e transferia ao enfiteuta (foreiro) o domínio útil do bem (art. 678 do CC/1916). O enfiteuta ficava obrigado ao pagamento dos tributos incidentes sobre o imóvel (art. 682 do CC/1916) e do foro anual ao senhorio (art. 678 do CC/1916). Na hipótese de venda do domínio útil pelo enfiteuta a terceiro que não o senhorio, este último adquiria o direito de receber do alienante 2,5% sobre o valor da alienação a título de laudêmio, salvo previsão diversa constante do título de aforamento (art. 686 do CC/1916).

O direito de superfície, acrescido ao rol de direitos reais pelo NCC com o fito de substituir a enfiteuse, é claramente mais adequado aos tempos hodiernos. Trata-se, em síntese, do direito que o proprietário do imóvel tem de outorgar a outrem, de modo gratuito ou mediante paga, o direito de construir ou plantar em seu terreno, por tempo determinado (art. 1369 do NCC). O superficiário, por sua vez, pode transferir a terceiros o direito de superfície, sendo vedado o estabelecimento de cláusula que preveja qualquer tipo de pagamento ao proprietário em decorrência da transmissão a terceiros do direito de superfície (art. 1372 do NCC – impediu-se, com tal dispositivo, o ressurgimento do antigo laudêmio, ainda que sob nova roupagem). Extinta a concessão, o proprietário volta a ter plenos direitos sob sua propriedade, com todos os acréscimos feitos pelo superficiário (poderão as partes, se assim desejarem, estipularem o pagamento de indenização ao superficiário – art. 1375 do NCC).

Acerca do direito de superfície, assim planteou JOEL DIAS FIGUEIRA JR.⁴¹:

“O novo instituto jurídico, inserto como direito real, vem também solucionar e prevenir inúmeros conflitos, porquanto o vetusto Código, até então, não oferecia qualquer regulamentação adequada ou mesmo o sistema positivo brasileiro, ficando as

⁴¹ FIUZA, Ricardo (organizador). *Op. cit.*, pp. 1.207-8.

partes limitadas ao arrendamento, à locação ou à prática dissimulada (informal) daquilo que poderíamos denominar de pseudo 'direito de superfície', donde se terminava por realizar atos que equiparados à concessão, com resultados via de regra insolúveis, que acabavam, quando muito, em perdas e danos.

(...)

Funda-se (o direito de superfície) em limitação espontânea ao direito de propriedade por intermédio de concessão por escritura pública registrada no Cartório de Registro Imobiliário, na qual o titular do direito real mais amplo concede à outra parte contratante, doravante denominado superficiário, o direito (real) de construir ou plantar em seu terreno.”

A novel previsão merece aplausos. Regula hipóteses como a seguinte: João possui uma fazenda de 10.000 hectares no Mato Grosso, mas não tem capital para fazê-la produzir. Transfere, então, a Osvaldo, rico empresário rural da região, o direito real de superfície sobre a fazenda, pelo prazo de 08 anos e de modo gratuito. Nesse ínterim, Osvaldo irá investir e explorar a propriedade, devolvendo-a novamente a João, 08 anos depois, totalmente formada e preparada para a colheita de mais uma safra.

A par da extinção da enfiteuse e da instituição do direito de superfície, o NCC também extinguiu as rendas constituídas sobre imóveis, direito real que se encontrava em pleno desuso. Segundo CLÓVIS BEVILAQUA⁴², “renda constituída sobre imóvel é o direito real temporário que grava determinado bem de raiz, obrigando seu proprietário a pagar prestações periódicas, de soma determinada”. Apesar de não possuir a nota da perpetuidade, como ocorria com a enfiteuse, dita modalidade de direito real não era mais utilizada. Como nota ORLANDO GOMES⁴³, este instituto jurídico foi, no passado, largamente empregado, pois configurava expediente que possibilitava a obtenção de lucros com o capital imobiliário sem a possibilidade de condenação como negócio usurário. Como se tornou um direito real anacrônico (tal como a enfiteuse), sua extinção pelo NCC foi bem-vinda.

A última alteração no rol de direitos reais foi a inclusão, no NCC, do direito do promitente comprador, que já existia em legislação apartada do antigo Código Civil, por força do disposto no art. 22 do Decreto-lei nº 58/1937⁴⁴

⁴² *Apud* MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil – Direito das Coisas*, 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 308.

⁴³ GOMES, Orlando. *Op. cit.*, p. 313.

⁴⁴ Decreto-lei nº 58/1937 (loteamento e venda de terrenos):

“Art. 22. Os contratos, sem cláusula de arrependimento, de compromisso de compra e venda e cessão de direitos de imóveis não loteados, cujo preço tenha sido pago no ato de sua constituição ou deva sê-lo em uma ou mais prestações, desde que inscritos a qualquer tempo, atribuem aos compromissários direito real oponível a terceiros, e lhes

e modificações posteriores. SILVIO VENOSA⁴⁵ assim aborda a questão, sob um enfoque histórico-jurídico:

“Até seu ingresso em nossa legislação, pelo Decreto-lei nº 58/37, o compromisso de compra e venda de imóveis conferia aos adquirentes apenas direitos obrigacionais. Findos os pagamentos das parcelas, extinta a obrigação, se o imóvel não fosse entregue ao adquirente, apenas lhe restaria a via indenizatória. Muitos foram os lesados por loteadores inescrupulosos, à época, pois na venda de lotes não edificadas situava-se então a problemática. (...). A senda inaugurada pelo Decreto-lei nº 58/37, permitindo eficácia real ao compromisso de imóveis loteados, foi estendida, em diplomas posteriores, à generalidade dos imóveis.”

Nessa linha, andou bem o legislador ao positivizar no novo Código Civil, dentre os direitos reais, a promessa de compra e venda irrevogável:

*“Art. 1.225. São direitos reais:
(...)
VII – o direito do promitente comprador do imóvel;”*

Mais à frente, o NCC, em disposições sem correspondência no Código Civil de 1916, pontifica:

“Art. 1.417. Mediante promessa de compra e venda, em que se não pactuou arrependimento, celebrada por instrumento público ou particular, e registrada no Cartório de Registro de Imóveis, adquire o promitente comprador direito real à aquisição do imóvel.

Art. 1.418. O promitente comprador, titular de direito real, pode exigir do promitente vendedor, ou de terceiros, a quem os direitos deste forem cedidos, a outorga da escritura definitiva de compra e venda, conforme o disposto no instrumento preliminar; e, se houver recusa, requerer ao juiz a adjudicação do imóvel.”

Apesar de não se tratar propriamente de uma inovação no que tange ao rol de direitos reais, vez que o direito do promitente comprador já era considerado direito real pela legislação esparsa, o NCC foi feliz ao consolidar, em seu corpo, todos os direitos reais hoje existentes.

Ao exposto, pode-se concluir que:

conferem o direito de adjudicação compulsória nos termos dos arts. 16 desta Lei, 640 e 641 do Código de Processo Civil”.

⁴⁵ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: Direitos Reais*. São Paulo: Atlas, 2001, p. 458.

- (a) o NCC manteve os conceitos de imóvel por natureza e por acessão física, referidos no CTN e na CR/88 para fins de definição do fato gerador do ITBI, não gerando, neste ponto, reflexos na tributação pela exação municipal;
- (b) no que tange à transmissão ou cessão onerosa de direitos reais, também fatos geradores do ITBI, o NCC criou o direito de superfície e elencou, no rol de direitos reais, o direito do promitente comprador. Nessa linha, a transmissão ou cessão onerosa de ambos será tributada pela exação municipal (de se notar apenas que, como o direito do promitente comprador já era considerado direito real pela legislação anterior – Decreto-lei nº 58/1937 – o NCC não alterou a tributação pelo ITBI com relação ao mesmo). Outrossim, o NCC extinguiu a enfiteuse e as rendas constituídas sobre imóveis (que não mais existem, não sendo, por razões óbvias, passíveis de tributação pelo ITBI).

6. Considerações finais.

No presente estudo procuramos abordar os temas que nos foram gentilmente confiados pela Professora BETINA TREIGER GRUPENMACHER, coordenadora da obra ora trazida a lume, de modo a suscitar as discussões entre os doutos.

Após quase um século de vigência do antigo Código Civil, o recente advento da nova codificação ainda trará controvérsias ao longo dos anos, as quais somente serão dirimidas com o estudo e discussão sistemática das questões emergentes.