

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
COORDENADORIA GERAL DE APERFEIÇOAMENTO,
ESPECIALIZAÇÃO E EXTENSÃO**

Rafael Galvão Silveira

**A RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS ADMINISTRADORES DE
EMPRESAS E SUA INSCRIÇÃO NA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO**

Orientadora: Professora Marina Vieira de Figueiredo

**São Paulo
2011**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
COORDENADORIA GERAL DE APERFEIÇOAMENTO,
ESPECIALIZAÇÃO E EXTENSÃO**

Rafael Galvão Silveira

**A RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS ADMINISTRADORES DE
EMPRESAS E SUA INSCRIÇÃO NA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO**

**Monografia apresentada à Coordenadoria
Geral De Aperfeiçoamento, Especialização e
Extensão da Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo, como exigência
parcial para conclusão do curso de
especialização em Direito Tributário.**

Orientadora: Professora Marina Vieira de Figueiredo

São Paulo

2011

Rafael Galvão Silveira

**A RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS ADMINISTRADORES DE
EMPRESAS E SUA INSCRIÇÃO NA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO**

**Monografia apresentada à Coordenadoria
Geral De Aperfeiçoamento, Especialização e
Extensão da Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo, como exigência
parcial para conclusão do curso de
especialização em Direito Tributário.**

Nota: _____ : (_____)

*Aos meus pais, sempre, verdadeiros exemplos
de conduta moral, de esforço e dedicação,
buscando garantir o melhor para seus filhos.*

Agradecimentos:

A Deus, pela vida, à minha orientadora, Professora Marina Vieira de Figueiredo, pelos ensinamentos, conselhos e cordialidade que me foram dispensados durante a elaboração deste trabalho e à Maíra, pela compreensão, paciência e companhia.

LISTA DE ABREVIATURAS

CDA	Certidão de Dívida Ativa
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
LEF	Lei de Execuções Fiscais (6.830/1980)
PAF	Processo Administrativo Fiscal (Decreto 70.235/1972)
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
RFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

RESUMO

A regra-matriz de incidência tributária estabelece, no critério pessoal de seu conseqüente, quem poderá figurar como sujeito passivo de uma relação jurídico-tributária.

Entre os artigos 121 e 137 do CTN estão estabelecidas as normas que deverão ser observadas pelo legislador para a eleição do sujeito passivo, em uma de suas duas espécies: contribuinte ou responsável.

Poderão figurar como responsáveis os administradores da pessoa jurídica de direito privado, assim entendidos seus diretores, gerentes, representantes e outras pessoas com poder de administração. A responsabilidade dos administradores é pessoal e de natureza subjetiva, sendo ensejada nos casos em que uma obrigação tributária tenha decorrido de atos por eles praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN.

Para a exigência do cumprimento da obrigação, o Fisco deverá ajuizar a ação de execução fiscal, valendo-se, obrigatoriamente, do título executivo extrajudicial formalizado por meio da CDA, que goza de presunção relativa de liquidez e certeza, atributo este que orienta a atual posição do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, uma vez constando os nomes dos administradores na CDA, caberá a estes o ônus de comprovar que não praticaram os atos previstos no *caput* do artigo 135 do CTN.

A inscrição dos administradores na dívida ativa deveria ser precedida de efetivo lançamento em face destes, com a comprovação, pela autoridade fazendária, da prática dos atos que ensejaram a responsabilização, bem como sua autoria. Com isto, seriam respeitadas as garantias fundamentais do devido processo legal, ampla defesa e contraditório em favor dos administradores.

Palavras-Chave: sujeito passivo; responsabilidade; obrigação tributária; administradores; presunção relativa de liquidez e certeza; certidão de dívida ativa; devido processo legal; ampla defesa; contraditório,

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
1 SUJEIÇÃO PASSIVA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	3
1.1 Contribuinte e responsável tributário.....	4
1.2 As hipóteses de responsabilidade previstas na legislação.....	11
1.2.1 Responsabilidade solidária.....	12
1.2.2 Responsabilidade por sucessão.....	13
1.2.3 Responsabilidade de terceiros.....	14
1.2.4 Responsabilidade por infrações.....	15
1.2.5 Responsabilidade por substituição.....	16
2 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL DOS ADMINISTRADORES DE EMPRESAS – artigo 135, inciso III do CTN.....	19
2.1 Conceitos gerais.....	19
2.2 Os atos ilícitos que ensejam a responsabilidade.....	23
3 A INSCRIÇÃO NA DÍVIDA ATIVA DOS ADMINISTRADORES RESPONSABILIZADOS PELA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	28
3.1 A certidão da dívida ativa como título executivo extrajudicial.....	28
3.2 A cobrança do crédito tributário em face dos administradores responsabilizados nos termos do artigo 135, inciso III do CTN.....	31
CONCLUSÕES.....	41
BIBLIOGRAFIA.....	44

INTRODUÇÃO

A tributação corresponde a uma intervenção do Estado no patrimônio das pessoas, sejam elas naturais ou jurídicas, com vistas à obtenção de recursos para o financiamento de suas atividades e programas, sempre com vistas à consecução do interesse público.

A instituição e exigência de um tributo não poderá se dar ao alvedrio do Estado, que está sujeito a todo um conjunto de princípios e normas, prevendo direitos e garantias dos sujeitos passivos, bem como as obrigações destes perante o Fisco.

O CTN disciplina os critérios para a eleição, pelo legislador, dos sujeitos passivos das relações jurídico-tributárias, que poderão ser definidos como contribuinte ou responsável. Na categoria dos responsáveis estão incluídos os administradores da pessoa jurídica de direito privado, que poderão ser responsabilizados pelas obrigações tributárias decorrentes de ato por eles praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, conforme previsão do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

Em que pese a expressa previsão legal pela responsabilização dos administradores da empresa, é fato que o tema tem ensejado diversas discussões, relativas às hipóteses e forma de sua aplicação. Isto decorre da relevância da matéria e do elevado potencial agressivo que a atribuição da responsabilidade aos administradores traz, dadas as quantias geralmente envolvidas nas demandas.

É de grande importância a análise dos institutos que compõem a responsabilidade dos administradores, tais como a sua natureza subjetiva, seu caráter pessoal, as hipóteses em que se faz possível sua atribuição, em especial no que se refere à lei a que faz referência o *caput* do artigo 135 do CTN, pontos estes que foram tratados no decorrer deste trabalho.

Para fins de arrecadação tributária, não basta apenas a responsabilização dos administradores, devendo assim o Fisco efetivamente exigir o cumprimento da obrigação, o que fará por meio da execução do título executivo extrajudicial, que é a CDA. Esta monografia também procurou abordar este procedimento, em especial no que se refere ao necessário respeito ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa em favor dos administradores que se pretende responsabilizar.

1. SUJEIÇÃO PASSIVA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, como forma de viabilizar sua atuação em atendimento aos preceitos da Constituição Federal, necessitam arrecadar recursos capazes de custear tamanhas atribuições. A principal fonte para esta captação se dá pela cobrança de tributos. Estes, entretanto, não podem ser instituídos a esmo, devendo ser observado todo o conjunto de princípios, garantias e normas que orientam o sistema tributário nacional.

Ao instituir um tributo, o legislador deverá estabelecer uma norma geral e abstrata, ou seja, aquela voltada para a coletividade, na qual é descrito em evento hipotético que, quando trazido para o mundo jurídico por agente competente, dará ensejo à exigência do tributo.

Referida norma geral e abstrata corresponde à regra-matriz de incidência tributária, devendo assim apresentar todos os elementos que a compõem. Trará, assim, o antecedente da regra matriz, a descrição dos critérios material, temporal e espacial, por meio dos quais se identificará o evento, o momento e o local de sua ocorrência. Também deverá a norma descrever os critérios que compõem o conseqüente da regra matriz, quais sejam, o pessoal e o quantitativo, onde serão encontrados os sujeitos da relação jurídico-tributária, bem como a descrição dos fatores que compõem o montante devido, ou seja, base de cálculo e alíquota. Antecedente e conseqüente unem-se em razão de um *dever-ser* ou conectivo deôntico, de tal forma que, uma vez ocorrido o fato descrito no antecedente, existirá também o conseqüente, com o estabelecimento de uma relação jurídico-tributária, cujo objeto será o tributo.

Conforme mencionado, no critério pessoal do conseqüente da regra matriz de incidência tributária encontram-se as pessoas que compõem a relação jurídico-tributária, sendo um o sujeito ativo e o outro o sujeito passivo.

Sujeito ativo da relação jurídico-tributária obrigacional é aquele que possui o poder de exigir o adimplemento da obrigação tributária, ou seja, é para

ele que o tributo deverá ser pago pelo sujeito passivo. Não se deve confundir o sujeito ativo apenas com as pessoas políticas que possuem competência tributária, pois poderão também figurar como sujeito ativo aquelas que detenham a capacidade tributária, onde podem inclusive ser encontradas entidades com personalidade jurídica privada.

Já o sujeito passivo será aquela pessoa incumbida de efetivar o cumprimento da prestação, recolhendo o tributo ao sujeito ativo, ou atendendo obrigação acessória que lhe fora imposta. Na definição do professor Paulo de Barros Carvalho¹:

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

Poderão figurar como sujeito passivo de obrigação tributária quaisquer pessoas que possuam personalidade jurídica. No caso das pessoas físicas, independerá para tanto o fato dela possuir ou não capacidade jurídica nos termos da legislação civil, conforme previsão expressa contida no artigo 126, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Cumpre frisar, como destacado pelo professor Paulo de Barros Carvalho², que mesmo os atos praticados por pessoa que não detenha personalidade jurídica são capazes de ensejar obrigação tributária. Neste caso, porém, figurará no pólo passivo da obrigação tributária um responsável tributário.

1.1 Contribuinte e Responsável Tributário

A Constituição Federal apresenta as materialidades que poderão ser alvo da tributação. Ao prevê-las, é possível verificar indícios de quem pode ser

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 335.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 345.

designado como sujeito passivo. Entretanto, os enunciados constitucionais não indicam expressamente os sujeitos passivos das relações tributárias. É no Código Tributário Nacional que constam as normas que orientam a eleição do sujeito passivo pelo legislador.

A sujeição passiva decorre de lei. O legislador, entretanto, não possui liberdade para eleger aleatoriamente alguma pessoa para o pólo passivo da obrigação tributária. Deverá assim respeitar princípios constitucionais e as normas trazidas no Código Tributário Nacional sobre o assunto.

São dois os tipos de sujeitos passivos tributários elencados no Direito Tributário Brasileiro: os contribuintes e os responsáveis, conforme pode ser extraído do artigo 121 do Código Tributário Nacional:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”

Será contribuinte aquele que mantenha uma relação que seja ao mesmo tempo pessoal e também direta com a situação material descrita no antecedente da regra matriz de incidência tributária. Além disto, o contribuinte deverá ser indicado em lei como o sujeito passivo da obrigação. O que identifica o contribuinte é exatamente a presença destes elementos em conjunto, conforme se pode extrair da lição da professora Maria Rita Ferragut³:

“Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no pólo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte.”

Existirá esta relação pessoal e direta quando a pessoa indicada for aquela que efetivamente realizou ou deu ensejo à situação alvo da tributação. O

³ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 29-30.

sujeito neste caso ocupa uma posição de protagonista do fato jurídico tributário, de tal forma que, sem sua presença, tal situação simplesmente não ocorreria.

A eleição do contribuinte como sujeito passivo de uma obrigação tributária acaba por ser a forma que melhor assegura a repercussão tributária, vez que acaba por onerar diretamente aquela pessoa que originou o fato.

Entretanto, por vezes, como forma de viabilizar ou simplificar a arrecadação e também para a imposição de sanções, poderá o legislador atribuir a sujeição passiva a uma terceira pessoa, que recebe a designação de responsável.

A norma de responsabilidade tributária poderá ser norma primária dispositiva ou primária sancionadora. Conforme a lição da professora Maria Rita Ferragut⁴, será primária dispositiva quando “(i) submeter-se ao regime jurídico tributário, (ii) possuir antecedente lícito, (iii) o objeto for o pagamento de tributo e (iv) o pagamento extinguir relação tributária”.

A norma primária sancionadora diferencia-se da primária dispositiva em razão do antecedente que enseja sua aplicação. Na norma de responsabilidade dispositiva, o antecedente é um ato lícito, ao passo que, na norma sancionadora, será um ato ilícito, do qual decorre a aplicação da responsabilidade como uma penalidade. Para o caso da norma dispositiva tem-se o exemplo da compra de um bem imóvel ao qual estejam atrelados débitos do imposto predial. A compra é um ato lícito, sendo que o comprador passa a ser o responsável pelo imposto predial até então devido, conforme artigo 130 do Código Tributário Nacional. Já para o caso da norma sancionadora, tem-se como exemplo a responsabilidade pessoal do diretor de uma pessoa jurídica, quando a obrigação tributária decorra de um ato por ele praticado com excesso de poderes, situação na qual ele será o responsável pelo adimplemento da obrigação.

⁴ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 51.

Cumpre ainda destacar que o antecedente que enseja a norma de responsabilidade, seja ela dispositiva ou sancionadora, pode ser tanto um fato de natureza tributária como também um que não possua tal natureza, o que pode ser verificado nos exemplos acima, nos quais a responsabilidade decorreu da compra de bem imóvel e de atos de administração.

Para a compreensão das diretrizes que o legislador deverá seguir para a eleição do responsável tributário, é necessário primeiramente atentar para o que dispõem os artigos 121, inciso II e 128 do Código Tributário Nacional:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

(...)

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

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

Pelo artigo 121, inciso II, verifica-se que a definição do responsável tributário deve decorrer de lei. Além disto, ao mencionar que o responsável é aquele que não se reveste na condição de contribuinte, já se tem esclarecido que ele não poderá ter relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário. Estes, porém, não são os únicos critérios a serem adotados pelo legislador ordinário para a indicação do responsável.

O artigo 128 acaba por indicar que o responsável tributário não poderá ser simplesmente uma pessoa, que não o contribuinte, indicada em lei. Tal pessoa, para poder figurar como responsável, deverá ter relação com o fato tributado. Esta relação, porém, deverá ser indireta, ou seja, o responsável não poderá ser aquele que deu ensejo ao fato gerador, mas deverá estar, de alguma forma, relacionado a este.

A professora Andréa Medrado Darzé⁵ indica ainda que a responsabilidade poderá ser atribuída a uma pessoa que não tenha relação alguma com o fato jurídico tributário, mas que possua relação pessoal com o contribuinte, de tal forma que possa ser assegurada a repercussão da carga tributária. Tal entendimento é pautado na disposição inicial do *caput* do artigo 128, que diz “sem prejuízo do disposto neste capítulo”, o que leva a entender que outras hipóteses de responsabilidade podem ser atribuídas desde que feitas no capítulo V do Código Tributário Nacional, onde está inserido o artigo 128. É o caso, por exemplo, da responsabilidade por sucessão, na qual os responsáveis não deram origem e não tiveram qualquer relação com o fato jurídico tributário quando de sua efetivação.

A sujeição passiva por responsabilidade constitui uma relação jurídica obrigacional de natureza tributária. Assim, o regime jurídico tributário, incluindo-se aqui os princípios e garantias, deve ser observado em sua integralidade quando da fixação de responsáveis por obrigações tributárias. Neste sentido, torna-se de grande relevância a consideração em especial do princípio da capacidade contributiva.

Pelo princípio da capacidade contributiva busca-se a mensuração da riqueza envolvida no fato jurídico tributário, de tal forma que a parcela a ser exigida de tributo não venha a ser desproporcional a tal riqueza. Não se mede a capacidade econômica do contribuinte, mas sim a grandeza do fato jurídico tributário que ele tenha ensejado ou participado.

O responsável tributário acaba por recolher tributo relativo a fato o qual ele, o responsável, não deu ensejo, apesar de sua relação indireta com tal fato. Pode, inclusive, vir a ser responsável por tributo com o qual não teve relação qualquer com o fato que o originou, mas sim com o contribuinte. O princípio da capacidade contributiva, nestes casos, serve como uma salvaguarda do

⁵ DARZÉ, Andréa Medrado. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. Trabalho apresentado como Dissertação para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2010.

responsável, de tal forma que não venha ele a ter seu patrimônio atingido por tributo ao qual não tenha dado ensejo.

Para a atribuição da responsabilidade tributária faz-se então necessário assegurar que o responsável possua meios de recuperar do contribuinte a quantia de tributo que foi paga, o que ocorrerá por meio da repercussão jurídica sobre a manifestação de riqueza. Para Andrea Medrado Darzé⁶, “repercussão jurídica surge como norma que autoriza o sujeito passivo da obrigação tributária a transferir o impacto econômico do tributo ao indivíduo que realizou o fato tributado, permitindo assim a recomposição de seu patrimônio”. Esta recuperação poderá ocorrer por meio do reembolso ou da retenção do tributo.

A repercussão jurídica por reembolso ocorrerá nos momentos em que o responsável exige do contribuinte o valor devido a título de tributo. Geralmente isto se dá por meio da inclusão do valor do tributo sobre o valor cobrado, mas a exigência pode se dar também de outras formas, até mesmo pela via judicial, assegurando a repercussão tributária sobre o contribuinte. Frise-se, porém, que uma eventual exigência judicial se daria em esfera de direito privado, vez que para o Fisco o responsável é quem será o sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Poderá também ser assegurada a repercussão jurídica por meio da retenção pelo responsável, do valor exigido a título de tributo. Nestes casos, o responsável desconta o valor do tributo do total que deveria ser pago, não afetando assim seu próprio patrimônio quando do recolhimento do tributo.

É necessária a existência de norma que preveja como a repercussão tributária se dará, se por reembolso ou retenção na fonte. Esta norma poderá decorrer de convenção particular ou mesmo de norma específica constante da

⁶ DARZÉ, Andréa Medrado. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. Trabalho apresentado como Dissertação para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2010. p.108

legislação tributária, como nos inúmeros casos de retenção na fonte do Imposto de Renda.

Nos casos em que a forma da repercussão tributária dependa de convenção particular, sua inexistência não desautoriza a repercussão, vez que esta decorre do princípio constitucional da capacidade contributiva. Entretanto, não tendo a forma sido pactuada com antecedência, poderá o responsável ter dificuldade em assegurar a repercussão.

Ao ser garantida a repercussão tributária, preserva-se o princípio da capacidade contributiva quanto à pessoa do responsável, de tal forma que o tributo recaia sobre a parcela de riqueza ligada ao fato jurídico tributário e demonstrada pelo contribuinte. Com isto, assegura-se também o atendimento ao constitucional princípio do não confisco, vez que o tributo não alcançará o patrimônio daquele que não deu ensejo à sua exigência. Nas palavras do professor Marcos Vinicius Neder de Lima⁷:

“Os princípios da igualdade, no sentido da justiça individual, vedação ao confisco e capacidade contributiva são referências balizadoras para o exercício da competência legislativa e devem ser observados no momento da fixação do sujeito passivo, não sendo possível falar em liberdade ampla e irrestrita. As técnicas relacionadas à atribuição de responsabilidade à terceiros estão voltadas a possibilitar a execução menos complexa, econômica e exequível das normas tributárias, mas é indispensável que a exigência tributária esteja vinculada à manifestação de riqueza intimamente gravada na materialidade expressa na Constituição; do contrário, a tributação poderia desrespeitar o direito de propriedade e confiscar patrimônio de terceiros por conduta de outrem.”

A responsabilidade decorrente de norma de natureza sancionadora, não exige a repercussão tributária. Isto porque, quando sanção, a responsabilidade tributária visa justamente a imposição de penalidade ao próprio responsável, que por conduta sua, e não do contribuinte, acabou ensejando o nascimento da obrigação tributária, devendo assim responder por ela.

⁷ LIMA, Marcos Vinicius Neder de. *Responsabilidade Solidária no Lançamento Tributário*. Trabalho inédito apresentado como Dissertação para a obtenção do título de Mestre da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008. p.45

1.2 As hipóteses de responsabilidade previstas na legislação

Ao se falar em classificação das hipóteses de responsabilidade tributária, o ponto inicial trazido pela doutrina é a classificação apresentada pelo professor Rubens Gomes de Souza, que nomeou a responsabilidade como “sujeição passiva indireta”, dividindo-a, inicialmente, em substituição e transferência. A substituição seria verificada quando a obrigação, já de início, fosse constituída em nome do responsável, ou sujeito passivo indireto. Já a transferência ocorreria quando ocorresse a mudança no pólo passivo de obrigação já constituída, de tal forma que a sujeição passiva passasse do direto para o indireto.

Na transferência, Rubens Gomes de Souza identificou três modalidades: a) solidariedade, na qual duas ou mais pessoas tornam-se responsáveis pela obrigação; b) responsabilidade, que ocorre quando a lei responsabiliza outra pessoa nos casos em que o sujeito passivo direto não quite a obrigação e ainda c) sucessão, verificada nos casos de desaparecimento do sujeito passivo direto.

A classificação acima apontada é alvo de críticas, pois foi pautada em aspectos eminentemente econômicos e não jurídicos, tomando-se por base a proximidade da pessoa com o fato jurídico tributário. Em que pese as críticas atribuídas a esta classificação, é fato que ela acaba por apresentar idéias capazes de auxiliar na compreensão das hipóteses de responsabilidade trazidas no Código Tributário Nacional

Partindo-se do entendimento de que as hipóteses de sujeição passiva por responsabilidade são aquelas previstas na legislação, é possível identificar as seguintes espécies: a) solidariedade, b) sucessão, c) terceiros, d) infrações e e) substituição.

1.2.1 Responsabilidade Solidária

A responsabilidade por solidariedade está prevista nos artigos 124 e 125 do CTN. Quando ensejada a solidariedade, ter-se-á mais de uma pessoa na posição de devedora da obrigação tributária, podendo todas elas vir a ser cobradas para o pagamento do tributo.

Dispõe o inciso I do artigo 124 que são solidariamente obrigadas aquelas pessoas que possuam interesse comum na situação que constitui o fato gerador. Este interesse comum existirá entre aquelas pessoas que estejam em situação e posição semelhante quanto ao fato que ensejou a obrigação, como acontece no caso dos co-proprietários de um bem imóvel. Conforme adverte o professor Paulo de Barros Carvalho⁸, não existe interesse comum entre pessoas que se encontrem numa relação bilateral, ocupando pólos distintos no fato jurídico tributário.

Já o inciso II do artigo 124 prevê que a solidariedade também poderá ser aplicada nos casos em que venha a ser prevista em lei. Esta previsão em lei só poderá ocorrer se respeitadas as exigências para a eleição de responsável tributário já expostas anteriormente, de tal forma a propiciar a repercussão tributária do valor exigido, salvo no caso desta solidariedade ser atribuída como norma sancionadora.

A responsabilidade tributária em decorrência de lei deverá assim observar todos os ditames existentes no CTN sobre o tema. O STF, ao julgar o Recurso Extraordinário 562.276⁹, com os efeitos de repercussão geral, entendeu

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 349.

⁹ “(...)

3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.
(...)

que a Constituição Federal, em seu artigo 146, inciso III, alínea a, dispõe que a definição da sujeição passiva tributária deve ser disciplinada por lei complementar. Diante disto, julgou inconstitucional o dispositivo trazido no artigo 13 da Lei 8.620/93, que pretendia a atribuição de responsabilidade solidária dos administradores pela inadimplência de contribuições previdenciárias, independentemente de que isto tenha decorrido da prática de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

1.2.2 Responsabilidade por Sucessão

A responsabilidade por sucessão encontra-se prevista entre os artigos 129 e 133 do CTN. Dentre tais artigos não se encontram situações ilícitas, tendo assim as normas responsabilidade por sucessão natureza de norma primária dispositiva.

Ocorrerá a responsabilidade por sucessão no caso de alienação de bens imóveis e móveis, no que se refere aos tributos a eles relacionados. Nestes casos, será responsável pelos tributos devidos o adquirente de tais bens.

Também ocorrerá a sucessão nos casos em que ocorrer o desaparecimento do contribuinte original. No caso de morte de pessoa natural, isto ensejará a responsabilização dos herdeiros, mas apenas no limite de seu quinhão.

A responsabilidade também será aplicada àquela pessoa jurídica que decorrer da fusão, transformação ou incorporação em outra, que passará a responder pelos débitos da pessoa fusionada, transformada ou incorporada, conforme prevê o artigo 132 do CTN.

6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.”

Ainda encontra-se previsto nos casos de responsabilidade por sucessão, a hipótese em que pessoa física ou jurídica adquira fundo de comércio ou estabelecimento de outra, Nestes casos, se a pessoa adquirente mantiver a exploração da atividade do adquirido, será então sucessora dos tributos devidos relativos ao que foi adquirido. Esta responsabilidade será subsidiária se o alienante prosseguir na exploração da atividade ou se iniciar, dentro de seis meses, nova atividade no mesmo ou em outro ramo comercial, industrial ou profissional.

1.2.3 Responsabilidade de Terceiros

A responsabilidade de terceiros também envolve pessoas não relacionadas com o fato jurídico tributário, mas que possuem relação pessoal com os contribuintes, tendo praticado atos na representação destes ou em sua administração.

A responsabilidade de terceiros tem natureza de norma primária sancionadora. No caso do artigo 134, isto pode ser verificado pela menção trazida no *caput*, segundo a qual tais pessoas são responsabilizadas pelos tributos devidos em razão dos atos em que intervieram ou pelas omissões das quais foram responsáveis. Se, em decorrência de sua ação ou omissão, tributos deixaram de ser pagos, então existe um ato ilícito que serve de antecedente para a aplicação da norma de responsabilização.

Note-se que a própria imputação da responsabilidade já configura a sanção, razão pela qual os responsáveis não serão instados a pagar outras penalidades, que não aquelas de caráter moratório, conforme previsão do parágrafo único do artigo 134.

Ainda quanto ao artigo 134, seu *caput* faz menção de que a responsabilidade nele prevista seria solidária. Trata-se, entretanto, de hipótese de responsabilidade subsidiária, vez que o responsável só será chamado no caso de impossibilidade de exigência do tributo dos contribuintes mencionados,

verificando-se aqui um benefício de ordem. Neste sentido leciona Luciano Amaro¹⁰: “Anote-se que o próprio Código disse (art. 124, parágrafo único) que a solidariedade não comporta benefício de ordem (o que é óbvio); já o art. 134 claramente dispõe em contrário, o que infirma a solidariedade”.

O artigo 135 trata das hipóteses de responsabilização pessoal por obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. São passíveis desta responsabilização os responsáveis elencados nos incisos do artigo 134, os mandatários, prepostos e empregados e ainda os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Esta modalidade de responsabilidade será abordada de forma mais detalhada no capítulo II desta monografia.

1.2.4 Responsabilidade por Infrações

A responsabilidade por infrações é disciplinada entre os artigos 136 e 138 do CTN, tendo por antecedente um ato ilícito, assim como no caso da responsabilidade de terceiros.

O artigo 136 dispõe que a responsabilização por infrações tributárias independe da intenção do agente ou do responsável. Tal menção, porém, não significa dizer que a responsabilidade por infrações seria objetiva. Ao mencionar que “independe da intenção”, esclarece o Código que a responsabilidade será imputada também em casos em que exista culpa, e não apenas em casos de conduta dolosa. Assim, o elemento subjetivo deverá se fazer presente, com a demonstração da negligência, imprudência ou imperícia do agente ou do responsável, para fins de sua responsabilização.

A responsabilização do agente ou do responsável independerá da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Com esta disposição,

¹⁰ AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 317.

pretende o artigo 136 esclarecer que a responsabilidade por infrações decorre da conduta praticada pelo agente ou responsável, independentemente do resultado do ato.

No artigo 137 são elencadas situações que ensejarão a responsabilização pessoal do agente. Nos casos relacionados em tal artigo, a responsabilização dependerá de dolo do agente na prática do ato ilícito.

Já o artigo 138 trata da hipótese da denúncia espontânea, quando a responsabilidade pela infração será ilidida caso o contribuinte ou o potencial responsável efetuem o pagamento do tributo, acompanhado dos juros moratórios, desde que antes do início, pela autoridade administrativa, de qualquer procedimento de fiscalização relativo à infração.

1.2.5 Responsabilidade por substituição

Em que pese o CTN não ter tratado deste tema em sua redação, a análise do direito positivo demonstra não apenas a existência da figura da substituição, como também sua configuração como espécie de responsabilidade tributária.

A menção à substituição como forma de responsabilidade tributária é feita no artigo 150, parágrafo 7º da Constituição Federal¹¹; que trata da hipótese de cobrança de tributo relativa ao fato gerador que deva ocorrer posteriormente, hipótese esta de substituição tributária “para frente”.

A legislação também faz menções específicas para determinados tributos, como no caso do artigo 6º da Lei Complementar 87/1996¹², ao prever a

¹¹ “§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

¹² “Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor

substituição tributária para os casos do imposto incidente sobre a circulação de mercadorias (ICMS).

O substituto tributário acaba por integrar o pólo passivo da obrigação tributária. Além disto, possui relação indireta com o fato jurídico tributário, bem como relação direta e indireta com os sujeitos que o tenham praticado. Encontram-se assim presentes os elementos capazes de suscitar a responsabilidade tributária, que neste caso decorre de antecedente lícito. A professora Andréa Medrado Darzé¹³ assim conclui:

“Muito embora não tenha o legislador do CTN reservado uma Seção específica no Capítulo V, do Título II, para o *substituto tributário*, como o fez em relação às demais espécies de responsabilidade, não havendo, sequer, o uso desta locução no Código, concluímos que se trata sim de modalidade autônoma de responsável, submetendo-se, por conta disso, ao seu regime jurídico geral, bem assim a normas específicas. Afinal, preenchidas as características fundamentais da definição de responsável, não há como lhes outorgar natureza jurídica distinta. E esta ilação se fundamenta exclusivamente em disposições do direito positivo.”

A responsabilidade por substituição diferencia-se das demais modalidades em razão da norma que a instituirá, vez que, na substituição, a obrigação tributária já é, desde o início, instituída em face do substituto. A norma que prevê a substituição altera a regra-matriz de incidência tributária em seu critério pessoal, passando a prever no pólo passivo a figura do substituto, que já estará presente obrigatoriamente desde o momento do lançamento.

Nas demais hipóteses de responsabilidade, sua concretização poderá se dar por meio de apenas uma norma individual e concreta, quando verificados desde antes do lançamento os elementos que ensejam a responsabilização. Estas responsabilidades poderão também decorrer de duas normas individuais e concretas, sempre pautadas em normas gerais e abstratas próprias, a primeira que traria no lançamento a figura do contribuinte e uma

decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.”

¹³ DARZÉ, Andréa Medrado. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. Trabalho apresentado como Dissertação para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2010. p. 177

segunda norma, que alteraria a anterior, de tal forma a fazer constar como sujeito passivo o responsável, de forma solidária ou individualmente. Esta segunda norma seria aplicável a partir do momento em que verificados os elementos caracterizadores de uma das espécies de responsabilidade.

2. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL DOS ADMINISTRADORES DE EMPRESAS - ARTIGO 135, INCISO III DO CTN

2.1 Conceitos gerais

O artigo 135, inciso III, do CTN, apresenta a hipótese de responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado, pelas obrigações tributárias que decorram de atos por eles praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos da pessoa jurídica.

“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.”

Nesta monografia, os diretores e gerentes da pessoa jurídica de direito privado serão identificados como administradores. Tal designação decorre do fato de que tais funções correspondem àquelas de gestão da pessoa jurídica, em virtude das quais poderão os administradores ser responsabilizados por obrigações tributárias contraídas em razão de atos por eles praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Cumprе esclarecer que o presente estudo orienta-se para a figura dos administradores de sociedades empresárias, não sendo foco deste trabalho aquelas pessoas que ocupam cargos de administradores de outras pessoas jurídicas de direito privado, tais como fundações desta natureza, em que pese a responsabilidade do artigo 135, inciso III do CTN também ser extensível a tais pessoas.

São passíveis de responsabilização aqueles diretores, gerentes e outras pessoas que pratiquem atos de efetiva gestão da empresa, decidindo sobre seus negócios e riscos deles decorrentes, bem como exercendo a

administração dos demais aspectos que envolvam a atividade empresarial e a consecução do objeto social da pessoa jurídica de direito privado. Diante disto, não serão alvo de responsabilização aquelas pessoas que não exerçam atos desta natureza, mesmo que ocupem cargos de diretores ou gerentes, como no caso daqueles que atuem exclusivamente em áreas técnicas, sem poder de gestão, como um diretor de engenharia, por exemplo.

Note-se que o inciso III do artigo 135 não traz menção aos sócios da pessoa jurídica. Isto porque a condição de sócio não implica em dizer que tal pessoa, jurídica ou natural, pratique na empresa atos de gestão. Entretanto, caso o sócio acumule tal função, então será ele passível de responsabilização.

A responsabilidade do artigo 135 é pessoal, razão pela qual o administrador a ser responsabilizado é aquele que efetivamente praticou o ato ilícito. Os demais que compõem o corpo diretivo da empresa não poderão ser responsáveis caso não tenham concorrido na prática do ato. Também não caberá a responsabilização de um administrador que tenha substituído aquele que praticou o ato ilícito.

Sendo pessoal a responsabilidade, tem-se que a mesma recairá sob a figura do administrador. Uma vez verificado que a obrigação é originada de um ato ilícito nas formas previstas no artigo 135, “a responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva” do administrador, conforme sustenta o professor Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁴. Com isto, a empresa, contribuinte, deixará de integrar o pólo passivo da obrigação, que será movido para a figura do responsável. A legislação não contempla uma subsidiariedade ou mesmo solidariedade entre o contribuinte e o responsável. O STJ tem decidido desta forma, conforme pode ser verificado, entre outros casos, no Recurso Especial 1.104.064/RS, julgado pela Primeira Turma em 02/12/2010, com acórdão publicado em 14/12/2010, tendo por relator o Ministro Luiz Fux, cujos trechos da ementa seguem abaixo:

¹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 634

“(…)

10. Deveras, o efeito gerado pela responsabilidade pessoal reside na exclusão do sujeito passivo da obrigação tributária (in casu, a empresa executada), que não mais será levado a responder pelo crédito tributário, tão logo seja comprovada qualquer das condutas dolosas previstas no art. 135 do CTN.

12. A responsabilidade por subsidiariedade resta conjurada e, por conseguinte, o benefício de ordem que lhe é característico (artigo 4º, § 3º, da Lei 6.830/80), o qual é inextensível às hipóteses em que o Código Tributário Nacional ou o legislador ordinário estabelece responsabilidade pessoal do terceiro (consectariamente, excluindo a do próprio contribuinte), em razão do princípio da especialidade (lex specialis derogat generalis), máxime à luz da Lei de Execução Fiscal encarta normas aplicáveis também à cobrança de dívidas não-tributárias.

(..)”

Neste mesmo sentido se deu o julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial 260.107/RS, julgados pela 1ª Seção do STJ em 10/03/2004, com acórdão publicado em 19/04/2004, tendo por relator o Ministro José Delgado que, em seu voto, acolhido por unanimidade, destacou que os administradores responsabilizados substituem por completo a empresa, assumindo assim o ônus do tributo devido¹⁵.

Cumpre destacar que o posicionamento acima exposto ainda comporta discussões, existindo uma corrente que entende que a responsabilidade pessoal dos administradores não é exclusiva, mas sim solidária destes com a empresa. Neste sentido se dá o magistério do professor Hugo de Brito Machado¹⁶, bem como decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais¹⁷ e ainda o posicionamento da PGFN expresso na Portaria PGFN 180/2010¹⁸.

¹⁵ “De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN. O referido dispositivo trata, pois, da responsabilidade por substituição. Aqueles que representam a sociedade e agem de má-fé merecem, por inteiro, o peso da responsabilidade tributária decorrente de atos praticados sob essas circunstâncias.”

¹⁶ “No 5º Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, em outubro de 1980, prevaleceu, contra nosso voto, a tese de que o art. 135 cuida de hipótese de substituição, e por isto a responsabilidade de qualquer das pessoas no mesmo referidas implica a exoneração da pessoa jurídica. Parece-nos inteiramente inaceitável tal entendimento. A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa.” MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 169

¹⁷ Processo 10640.002154/2006-58, julgado pela 2ª Câmara da 2ª Turma da 1ª Seção, em 03/08/2010; Processo 13116.001041/2008-2, julgado pela 3ª Câmara da 2ª Turma da 1ª Seção,

Considerando ser a responsabilidade pessoal e exclusiva dos administradores, que substituirão a empresa na sujeição passiva, a eles não caberá a alegação de que a empresa teve um ganho com o ato ilícito, pois deixou de pagar tributo que seria devido. A legislação não contempla tal possibilidade. Nas palavras do professor Paulo de Barros Carvalho¹⁹:

“para os fins da relação existente entre o Fisco e o responsável, o benefício usufruído pela sociedade é irrelevante, não havendo solidariedade nem subsidiariedade, mas somente obrigação pessoal do administrador pelo pagamento do valor correspondente ao tributo e penalidades pecuniárias.”

O fato de não poder apresentar tal argumento no que se refere à sua relação perante o sujeito ativo, não quer dizer que o responsável não poderá reclamar o desembolso que teve numa discussão fundada em direito privado, sob a alegação de possível enriquecimento sem justa causa da empresa (artigo 885 do Código Civil²⁰), decorrente do não pagamento da obrigação tributária. Caberá ao responsável demonstrar as razões que o levam a crer que aquele ato ilícito foi praticado em benefício da empresa, esclarecendo assim seu próprio prejuízo.

O artigo 135, ao tratar da responsabilidade, menciona que a mesma será relativa aos créditos decorrentes das obrigações tributárias resultantes dos atos ilícitos ali mencionados. Ao falar em obrigação tributária, já esclarece o CTN que a responsabilidade abrangerá não apenas a obrigação principal, como também as multas, sejam elas moratória ou punitiva. É esta a dicção do artigo 113, parágrafo primeiro, do CTN²¹, que contempla, na obrigação tributária, não apenas o tributo, como também a penalidade pecuniária.

em 26/01/2011; Processo 10830.007299/2004-46, julgado pela 4ª Câmara da 2ª Turma da 1ª Seção, em 10/11/2010.

¹⁸ “Art. 1º Para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial.”

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 596.

²⁰ “Art. 884. Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários.”

²¹ “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

No caso da responsabilidade dos administradores, a imputação das penalidades a eles decorre do princípio da pessoalidade da pena. Assim, considerando que as obrigações tributárias decorreram dos atos por eles praticados nos termos do artigo 135, inciso III do CTN, não apenas a obrigação principal, mas também as multas moratória e punitiva devem ser transferidas aos responsáveis.

2.2 Os atos ilícitos que ensejam a responsabilidade

A norma de responsabilidade do artigo 135 tem como antecedente a prática de um ato ilícito por parte do administrador, de forma dolosa, e que tenha ensejado uma obrigação tributária. O conseqüente será o estabelecimento relação jurídica que trará ao responsável o dever de pagar o tributo e as penalidades associadas.

A conduta do administrador deverá ser dolosa, ou seja, ele deverá ter agido com intenção na prática do ato ilícito, atuando com má-fé, praticando fraude, entre outras situações. A responsabilidade tem, assim, natureza subjetiva, devendo existir, por parte da autoridade fiscal, a efetiva comprovação da prática dolosa do ato ilícito e de sua autoria, ensejando a responsabilização do administrador.

O ato ilícito a que se faz menção é aquele praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, o qual poderá ensejar uma segunda situação, que é o nascimento da obrigação tributária (esta pela ocorrência de um ato lícito). Neste sentido manifesta-se a professora Maria Rita Ferragut²²:

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”

²² FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 122.

“A infração não diz respeito ao fato jurídico tributário, que é sempre lícito, mas à decisão de sua prática, contrária aos objetos sociais contemplados no contrato social ou no estatuto, à competência pessoal para a tomada de decisões e, ainda, aos limites fixados em lei. Some-se, a isso, a necessidade de dolo.”

As pessoas jurídicas de direito privado terão sua organização interna disciplinada em seu instrumento constitutivo, que poderá ser um contrato social ou estatuto, a depender de sua forma de constituição. O instrumento constitutivo apresentará o objeto social da sociedade, a descrição de seu capital social e ainda a forma como será procedida sua administração, com a indicação de suas diretorias, conselhos e outros órgãos, que podem decorrer de imposição legal ou da livre vontade da empresa.

Age com excesso de poderes o administrador que pratica atos além daquele limite estabelecido no contrato social ou estatuto para seu cargo. Ocorre tal situação quando, por exemplo, o administrador decide por efetuar a compra de um maquinário sem consultar os demais administradores, situação da qual decorrerão obrigações tributárias que poderão ser atribuídas ao responsável se verificado seu dolo na conduta.

Já a infração ao contrato social ou estatuto pressupõe a atuação de forma contrária ao que determina uma cláusula do instrumento constitutivo. Uma situação como esta pode ser verificada quando o administrador faz a contratação de um serviço que não possui qualquer relação com o objeto social daquela sociedade, ou quando autoriza a prática de um ato administrativo que se enquadre dentre as atribuições exclusivas de um outro administrador, como a determinação pela exclusão da incidência de tributos de uma determinada rubrica da folha de pagamentos.

A questão que comporta maior debate na doutrina reside na conceituação da infração de lei a que faz referência o artigo 135 do CTN. Isto porque mencionado artigo não traz indicação expressa se se refere a qualquer lei, ou se existe alguma limitação ao campo de abrangência da expressão “lei”.

Como adverte o professor Hugo de Brito Machado²³, caso a responsabilidade fosse aplicada pela violação de qualquer lei, então não existiria limitação na responsabilização dos administradores em relação ao Fisco, o que iria contra a independência da pessoa jurídica da figura de seus administradores. A responsabilização deixaria de ser tratada como exceção, para constituir-se em regra.

Assim, em que pese a inexistência de um limite formalmente estabelecido, é fato que a interpretação sistemática acaba por indicar que existe uma especificidade do termo “lei” trazido no *caput* artigo 135 do CTN. A lei que, se violada, ensejará a responsabilização, será aquela que regula os atos dos administradores quando em tal condição, quando se encontram na administração de bens alheios, como são aqueles pertencentes à pessoa jurídica. É assim, por exemplo, quando de sua atuação em conflito de interesses com a empresa (artigo 156 da Lei 6.404/1976²⁴) possa decorrer alguma obrigação tributária.

Ainda no que se refere à violação de lei como fato ensejador de responsabilidade, tem-se a questão do inadimplemento da obrigação tributária. Isto porque, em não sendo paga em seu vencimento uma determinada obrigação principal, existirá uma violação de lei. Apesar disto, tal violação não é motivo suficiente para caracterizar a responsabilidade do administrador, caso este não tenha agido com dolo.

O *caput* do artigo 135 prevê a responsabilidade para “as obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos”. Por tal redação é possível apontar que o ilícito deve ocorrer em momento anterior ao surgimento da obrigação. Assim, a obrigação tributária, que decorre de um ato lícito, só seria ensejada em razão da prática de um ato ilícito anterior pelo administrador. Conforme a observação da professora

²³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 168

²⁴ “Art. 156. É vedado ao administrador intervir em qualquer operação social em que tiver interesse conflitante com o da companhia, bem como na deliberação que a respeito tomarem os demais administradores, cumprindo-lhe cientificá-los do seu impedimento e fazer consignar, em ata de reunião do conselho de administração ou da diretoria, a natureza e extensão do seu interesse.”

Misabel Abreu Machado Derzi²⁵, “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”.

O pagamento do tributo é um ato posterior ao nascimento da obrigação, de tal forma que esta não foi originada de sua própria inadimplência. Logo, não há que se falar em responsabilização do administrador, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN, nos casos de mero inadimplemento da obrigação tributária.

O STJ tinha o entendimento de que a mera inadimplência, por se tratar de uma violação de lei, já seria suficiente para ensejar a responsabilidade do administrador, conforme consta, por exemplo, na ementa do Recurso Especial 91.859, julgado pela Segunda Turma em 27/03/2001, com acórdão publicado em 13/08/2001, sendo relator o Ministro Castro Filho.

“(…)

A falta de recolhimento de tributos constitui, por si só, infração à lei apta a ensejar a responsabilidade pessoal dos sócios-gerentes pelos impostos devidos pela empresa, nos moldes do que preconiza o inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

(…)”

Entretanto, já nos últimos anos, a posição do STJ foi mudada, sendo hoje pacífico o entendimento de que o não pagamento da obrigação tributária não gera automaticamente a responsabilização dos administradores. Referido posicionamento já foi alvo, inclusive, de julgamento em que foi aplicado o regime de recurso repetitivo, nos autos do Recurso Especial 1.101.728/SP, julgado pela Primeira Seção em 11/03/2009, com acórdão publicado em 23/03/2009, sendo relator o Ministro Teori Zalbino Zavascki:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

²⁵ DERZI, Mizabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. Comentários a obra de Aliomar Baleeiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

(...)

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EResp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.”

Com isto, conclui-se que deverá restar comprovado que o administrador, dolosamente, agiu com infração de lei, não se enquadrando nisto o não recolhimento do tributo sem que estejam presentes outros elementos capazes de indicar a responsabilidade do administrador.

3. A INSCRIÇÃO NA DÍVIDA ATIVA DOS ADMINISTRADORES RESPONSABILIZADOS PELA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 A Certidão de Dívida Ativa como título executivo extrajudicial

Com o encerramento do processo administrativo fiscal (PAF), sendo seu resultado desfavorável ao sujeito passivo, poderá este liquidar o débito ou, não o fazendo, poderá então o Fisco dar prosseguimento ao processo para a cobrança da obrigação tributária, remetendo os autos para a inscrição em dívida ativa, conforme determina o artigo 201²⁶ do CTN.

A inscrição na dívida ativa constitui uma etapa do processo de positivação da norma que constituirá a forma de efetivação da obrigação tributária, processo este que se encerrará na ação de execução fiscal. Não se confunde, assim, com a norma que veicula a própria obrigação, vez que esta já foi constituída quando do lançamento.

O professor Paulo Cesar Conrado²⁷ esclarece que a CDA é o pressuposto da ação de execução fiscal. Isto porque o lançamento, por si só, não é suficiente para legitimar a propositura desta ação, considerando que esta precisa necessariamente estar fundada em título executivo, atributo este da própria CDA.

Dispõe o parágrafo 3º do artigo 2º²⁸ da LEF que a inscrição na dívida ativa corresponde ao processo de controle da legalidade do lançamento, devendo neste momento o órgão competente apurar a liquidez e certeza do crédito tributário. Os órgãos competentes para a inscrição são em sua grande maioria as próprias Procuradorias dos sujeitos ativos, sendo que, no caso dos créditos

²⁶ “Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.”

²⁷ CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 202.

²⁸ “§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.”

tributários da União, tal indicação já vem expressa no artigo 12, inciso I²⁹ da Lei Complementar 73/1993 e na própria LEF, em seu artigo 2º, parágrafo 4º³⁰. Tem-se assim que a inscrição em dívida ativa não deve se dar por meio de um ato automático, sem qualquer controle ou revisão, sob pena de não ser atendido o procedimento prescrito na legislação, que exige uma efetiva análise do crédito que se pretende ver inscrito.

Com o encerramento do PAF e a análise do crédito pela Procuradoria, será o mesmo inscrito na dívida ativa, com a conseqüente emissão da certidão da dívida ativa (CDA), que deverá espelhar exatamente o crédito apurado e os elementos que o compõem, trazendo ainda a identificação do PAF que a originou. Assim estabelece o artigo 202 do CTN:

“Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.”

As informações acima devem ser aquelas constantes do PAF, já nos termos de sua decisão final. Conforme leciona o professor James Marins³¹, “a CDA deve refletir de forma idônea aquilo que se apurou no processo administrativo”. Logo, não poderá a autoridade administrativa apresentar na CDA outros débitos que não aquele discutido no PAF. Da mesma forma, também não poderá indicar para a inscrição na CDA outras pessoas, mesmo que na figura de responsáveis, que não constavam no decorrer do processo administrativo.

²⁹ “Art. 12 - À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, compete especialmente:

I - apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial;”

³⁰ “§ 4º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.”

³¹ MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 658.

Por meio do PAF são asseguradas ao sujeito passivo as garantias fundamentais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório quanto ao lançamento tributário, conforme determina o artigo 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal. É por tal razão que não poderão ser incluídos na CDA elementos que não tenham sido tratados no decorrer do processo, sob pena de violação de tais garantias, que também são aplicáveis ao processo administrativo.

A presunção de liquidez e certeza da qual goza a CDA não decorre assim apenas da expressa previsão legal dos artigos 204³² do CTN e 3º³³ da LEF, mas também em razão de todo o procedimento que antecede a inscrição, buscando apurar sua legitimidade, mas resguardando o devido processo legal em favor do sujeito passivo. Nas palavras do professor Paulo de Barros Carvalho³⁴, a CDA “apresenta o atributo da certeza porque não expressa mero juízo de probabilidade acerca da existência do débito, uma vez que certifica seu efetivo surgimento. Possui liquidez porque manifesta o exato valor do débito, consignando um quantum determinado”.

Os já mencionados artigos 204 do CTN e 3º da LEF prevêm a presunção relativa de liquidez e certeza da CDA. Sendo relativa, poderá ser afastada pelo sujeito passivo caso existam provas ou argumentos hábeis para descaracterizá-la, atacando elementos materiais ou pessoais do lançamento, ou mesmo aspectos formais que não tenham sido observados e que impactem negativamente na referida presunção.

A CDA possui também natureza de prova pré-constituída. Conforme destaca a professora Maria Rita Ferragut³⁵, esta natureza de prova pré-constituída

³² “Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.”

³³ “Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.”

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 965.

³⁵ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 162.

de nada impede que o juiz venha a requisitar a produção de mais provas pelo exeqüente, como forma de auxiliar o exercício de seu livre convencimento.

Uma vez inscrito o crédito em dívida ativa, poderá então o sujeito ativo dar início ou procedimento de cobrança judicial. O artigo 585, inciso VII, do CPC, dispõe que constitui título executivo extrajudicial “a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei”. Assim, o sujeito ativo deverá valer-se da CDA regularmente inscrita para o ajuizamento da execução fiscal.

A ação de execução fiscal deverá ser ajuizada em face daqueles sujeitos passivos que constem no título executivo e para os quais tenha sido garantida previamente a discussão por meio de processo administrativo, em especial quando a cobrança passa a ser direcionada também para os administradores da executada.

3.2 A cobrança do crédito tributário em face dos administradores responsabilizados nos termos do artigo 135, inciso III do CTN

Dentre os elementos que devem constar na CDA está a identificação do devedor e dos eventuais co-responsáveis, que serão alvo da cobrança executiva, conforme determinam os artigos 202, inciso I³⁶ do CTN e 2º, parágrafo 5º, inciso I³⁷ da LEF. Por devedor deve-se compreender não apenas a figura do contribuinte, como também a do responsável, caso esta figura seja a aplicável para determinada obrigação, como, por exemplo, no caso da responsabilidade dos administradores da empresa.

³⁶ “Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;”

³⁷ “(...)

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;”

A menção aos “co-responsáveis” feita na legislação não quer indicar que existirá sempre uma responsabilidade solidária entre o sujeito passivo original e aqueles que venham a ser responsabilizados pela obrigação. A atribuição da responsabilidade, se solidária, subsidiária ou exclusiva, dependerá sempre das regras trazidas no CTN sobre o tema. Logo, quando o CTN e a LEF mencionam a obrigatoriedade da indicação dos co-responsáveis, deverá ser analisada a espécie de responsabilidade aplicada ao caso.

Ao se tratar de efetiva responsabilidade solidária ou subsidiária, então será indicado na CDA como devedor o próprio sujeito passivo original, sendo co-responsáveis os devedores solidários ou subsidiários. Entretanto, em sendo a responsabilidade exclusiva dos responsáveis, então apenas estes serão indicados como devedores na CDA, em iguais termos e condições. Assim se dá, por exemplo, no caso da responsabilidade dos administradores nos termos do artigo 135, inciso III, quando o sujeito passivo original, qual seja a sociedade que eles administravam, não deveria figurar sequer como devedora na CDA, por se tratar de responsabilidade pessoal dos administradores. Neste caso, apenas os administradores que tenham concorrido na prática do ato que ensejou a obrigação é que deveriam figurar como devedores. Em que pese este posicionamento, a prática acaba demonstrando que mesmo no caso da responsabilidade pessoal dos administradores, estes são colocados em caráter de devedores solidários em conjunto com a empresa, que acaba por figurar como a devedora na CDA.

A identificação do sujeito passivo por uma determinada obrigação, incluindo-se os eventuais responsáveis, deve se dar no lançamento, que deverá ser acompanhado das necessárias provas e fundamentação. Se identificada, em momento posterior, uma das hipóteses de responsabilização dos administradores, então da mesma forma deverá existir lançamento próprio em face dos responsáveis, propiciando assim a eles o direito à ampla defesa e contraditório, com o respeito ao devido processo legal, ainda na fase administrativa.

Para a responsabilização dos administradores deveria existir um lançamento específico contra estes, situação na qual inclusive a pessoa jurídica deixaria de figurar no lançamento, considerando o fato da responsabilidade ser

peçoal dos administradores, conforme já exposto anteriormente. Neste sentido manifesta-se o professor James Marins³⁸:

“A condição de responsabilidade há que estar formalmente presente – e não apenas potencialmente presente – para que possa ensejar, legalmente, sua inserção no título executivo e, por consequência, sua sujeição passiva no processo de execução fiscal. O modo correto e jurídico de tornar existente esta responsabilidade tributária é o procedimento fiscal e, se necessário, o processo administrativo fiscal. Somente após apurada a responsabilidade do administrador por culpa, dolo ou outro motivo juridicamente relevante, este deverá figurar na CDA e poderá sujeitar-se à execução fiscal.”

Com o lançamento em face dos administradores, a eles seria garantida a defesa por meio do PAF, o qual, em sendo encerrado de forma desfavorável a eles, ensejaria a inscrição na dívida ativa, com a consequente emissão de CDA em seus nomes, para início do processo executivo. Cumpre destacar que, no que se refere ao redirecionamento já no curso da execução fiscal, a posição da jurisprudência do STJ, conforme exposto mais abaixo, se dá no sentido contrário, admitindo-o mesmo que não tenha ocorrido lançamento específico em face dos administradores, desde que comprovada atuação dos administradores nos termos do artigo 135, inciso III do CTN.

A atribuição de responsabilidade não pode ser presumida, ou seja, deverão se fazer presentes os elementos que a embasam. Assim, a responsabilização não pode ser atribuída simplesmente em razão do transcurso do prazo de pagamento do tributo quando do encerramento do PAF. Os elementos que justifiquem cada hipótese de responsabilidade devem estar presentes e, sobretudo, deve ter sido oferecido aos responsáveis a possibilidade de contestar a responsabilização.

A prática tem mostrado situações freqüentes nas quais a responsabilização dos administradores é processada de forma automática, sem qualquer comprovação de que a obrigação tributária tenha sido decorrente de atos por eles praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social

³⁸ MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 669.

ou estatutos. Nestes casos acaba-se tomando a relação de administradores da empresa no período da autuação, atribuindo a tais pessoas a responsabilidade nos termos do artigo 135, inciso III do CTN, de forma solidária com a empresa. Neste sentido, veja-se a colocação do professor Renato Lopes Becho³⁹:

“Tem acontecido com a responsabilidade tributária dos administradores de empresa duas situações esdrúxulas, movidas talvez pelo hábito: ou já se propõe a ação de execução fiscal contra a pessoa jurídica e seus administradores, ou simplesmente não sendo citada a empresa-contribuinte, por meio de mera carta, parte-se para a citação dos responsáveis tributários escolhidos aleatoriamente pelo procurador fazendário.”

A responsabilidade dos administradores é subjetiva, conforme já exposto anteriormente. Assim, é imprescindível a comprovação dos atos praticados com excesso de poderes e infração à lei ou instrumentos constitutivos, bem como sua autoria, a fim de ensejar a responsabilização. Para Maria Rita Ferragut⁴⁰, “é absolutamente reprovável dispensar a produção probatória por parte do Fisco, quando o nome do administrador constar na CDA, se o cometimento de algum ato ilícito é condição de validade da aplicação da norma de responsabilidade pessoal ou por infrações”.

A inscrição na dívida ativa é um ato administrativo. Por tal razão, deve observar não apenas os regramentos do Direito Tributário, mas também aqueles concernentes ao Direito Administrativo. Neste sentido, a inscrição está também adstrita ao princípio da motivação, segundo o qual a prática de um determinado ato administrativo deverá apresentar não apenas as razões de direito, mas também as situações de fato que o ensejaram. Logo, a responsabilização dos administradores também deverá respeitar esta exigência.

Conforme já mencionado, a inscrição na CDA deve refletir efetivamente aquilo que foi apurado no lançamento e no decorrer do PAF. A inscrição na dívida ativa faz parte de uma cadeia de atos concatenados e

³⁹ BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 171.

⁴⁰ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 105.

sucessivos, sendo que cada um deles deve observar a situação anterior, de tal forma a não se fazerem presentes elementos que em nenhum momento constaram da discussão. Também por tal razão que a inclusão dos responsáveis não se pode dar apenas quando da inscrição na dívida ativa, sob pena de se quebrar esta cadeia de atos.

No âmbito federal, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Portaria 2.284/2010, prevê que, em sendo identificado pelos auditores fiscais a pluralidade de sujeitos passivos, todos estes já deverão constar no lançamento, com a devida comprovação dos elementos que justifiquem a responsabilidade de terceiros, como os administradores. É fato que a Portaria não trata das hipóteses nas quais as causas de responsabilização são apuradas após o lançamento. Mesmo assim, ela acaba por ressaltar a necessidade de que seja assegurado também aos responsáveis o contraditório e a ampla defesa na fase administrativa, o que se dá na medida em que se propicia a eles a possibilidade de contestar não apenas o crédito em si, como sua própria responsabilização.

Tratando especificamente da responsabilidade dos administradores prevista no artigo 135, inciso III do CTN, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional editou a Portaria 180/2010, que, em linhas gerais, reafirma a necessidade de que a inclusão dos administradores na CDA deva ser fundamentada, com a indicação das razões que ensejam a responsabilização.

A Portaria PGFN 180/2010, apesar de tratar da obrigatoriedade da fundamentação para a responsabilização dos administradores, não dispõe sobre a necessidade de que tais pessoas sejam alvo de lançamento, com a possibilidade do exercício do contencioso administrativo. A Portaria prevê que, para a inclusão do administrador na CDA, bastará a declaração fundamentada do agente responsável, seja quando ainda no âmbito administrativo ou mesmo quando a CDA já for alvo de processo de execução fiscal. Com isto, acaba-se suprimindo o direito à ampla defesa e contraditório na esfera administrativa. Numa análise sistemática, verifica-se que também o princípio da igualdade é ferido, vez que aquele responsável que já seja indicado desde o lançamento terá maiores chances de defesa do que aquele que venha a ser indicado posteriormente.

A Portaria PGFN 180/2010 afirma, em seu artigo 1º⁴¹, o posicionamento da PGFN, considerando solidária a responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III do CTN, posição esta que acaba por contrastar com o entendimento de que tal responsabilidade é pessoal e exclusiva dos administradores, conforme já tratado no capítulo anterior desta monografia.

Apesar de existirem pontos na Portaria PGFN 180/2010 que comportam discussões, é fato que ela também acaba por enfatizar a necessidade de que, para responsabilização dos administradores para fins de inscrição na dívida ativa, deve ser de fato comprovada a prática e a autoria dos atos mencionados no artigo 135, inciso III do CTN.

Cumprir ressaltar que não basta apenas alegação da prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Aos administradores responsabilizados também devem ser garantidos a ampla defesa e o contraditório na fase administrativa, como forma de se preservar não apenas estas garantias, mas também o devido processo legal e até mesmo o princípio da igualdade, de acordo com o exposto acima.

O meio próprio para a cobrança do crédito tributário é a execução fiscal da CDA, esta cumprindo seu papel de título executivo extrajudicial. Renato Lopes Becho⁴² esclarece que “se executa o título, não a pessoa do responsável. Disso decorre que a responsabilidade precisa ser averiguada antes da execução fiscal, para ser transformada em linguagem válida”. Desta forma, também não poderia o Fisco simplesmente requerer o redirecionamento da execução fiscal aos sócios, sem que exista CDA formalizada contra estes. Esta CDA, entretanto, deveria ser precedida de um lançamento em face da figura dos administradores, propiciando a estes as garantias constitucionais já expostas, com especial relevo

⁴¹ “Art. 1º Para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial.”

⁴² BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 163.

ao devido processo legal, vez que, para se defender no curso da execução fiscal, o patrimônio do administrador seria constringido, para garantia da execução e oferecimento de embargos, caso a figura da exceção de pré-executividade não seja aceita, conforme decisões do STJ⁴³.

À Fazenda é permitido efetuar a substituição da CDA nos autos da execução fiscal, caso exista algum vício formal ou material, conforme destaca o artigo 203⁴⁴ do CTN. Entretanto, a substituição da CDA não pode implicar na alteração de elementos que compõem a obrigação, em especial no que se refere aos critérios da regra matriz de incidência tributária indicados na norma individual e concreta do lançamento. Assim, a substituição da CDA não poderá implicar na alteração do sujeito passivo, passando a constar ali outra pessoa que não aquela que figurou no PAF que ensejou a CDA. Neste sentido decidiu o STJ, editando a súmula 329:

“A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.”

Verifica-se, assim, que a prerrogativa de alterar a CDA no curso da ação de execução fiscal só se faz presente quando seja mantida a integridade dos elementos da obrigação identificados no PAF e que deveriam ter sido refletidos na CDA.

⁴³ Neste sentido se deu o julgamento, em regime de recurso repetitivo, do Recurso Especial 1.110.925, julgado pela Primeira Seção em 22/04/2009, com acórdão publicado em 04/05/2009, sendo relator o Ministro Teori Albino Zavascki, conforme trechos da ementa expostos abaixo:

“2. Conforme assentado em precedentes da Seção, inclusive sob o regime do art. 543-C do CPC (REsp 1104900, Min. Denise Arruda, sessão de 25.03.09), não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa - CDA. É que a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos embargos à execução.”

⁴⁴ “Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.”

Grande discussão existe atualmente no que se à manutenção dos administradores no pólo passivo da execução fiscal quando seus nomes já constam na CDA, em razão da presunção de liquidez e certeza desta. Sobre este ponto, o STJ se posicionou entendendo ser legítima a manutenção de tais pessoas na execução dada a mencionada presunção de liquidez e certeza. Tal entendimento pode ser verificado nos trechos da ementa do julgamento do Recurso Especial 1.042.207, julgado pela Primeira Turma em 14/10/2008, com acórdão publicado em 03/11/2008, tendo por relator o Ministro Luiz Fux:

“(…)

2. A responsabilidade patrimonial do sócio sob o ângulo do ônus da prova reclama sua aferição sob dupla ótica, a saber: I) a Certidão de Dívida Ativa não contempla o seu nome, e a execução voltada contra ele, embora admissível, demanda prova a cargo da Fazenda Pública de que incorreu em uma das hipóteses previstas no art. 135 do Código Tributário Nacional; II) a CDA consagra a sua responsabilidade, na qualidade de co-obrigado, circunstância que inverte o ônus da prova, uma vez que a certidão que instrui o executivo fiscal é dotada de presunção de liquidez e certeza.

3. A Primeira Seção desta Corte Superior concluiu, no julgamento do ERESP n.º 702.232/RS, da relatoria do e. Ministro Castro Meira, publicado no DJ de 26.09.2005, que: a) se a execução fiscal foi ajuizada somente contra a pessoa jurídica e, após o ajuizamento, foi requerido o seu redirecionamento contra o sócio-gerente, incumbe ao Fisco a prova da ocorrência de alguns dos requisitos do art. 135, do CTN, vale dizer, a demonstração de que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou a dissolução irregular da empresa; b) constando o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário na CDA, cabe a ele, nesse caso, o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN, independente de que a ação executiva tenha sido proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio ou somente contra a empresa, tendo em vista que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80.

“(…)

5. In casu, a execução fiscal foi ajuizada em desfavor da pessoa jurídica e dos sócios-gerentes, que constam na CDA como co-responsáveis pela dívida tributária motivo pelo qual, independente da demonstração da ocorrência de que os sócios agiram com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa, possível seja efetivado o redirecionamento da execução, incumbindo ao sócio-gerente demonstrar a inoccorrência das hipóteses do art. 135, III, do CTN.”

Verifica-se no julgado acima a posição da jurisprudência do STJ, no sentido da inversão do ônus da prova para os casos em que já constava na CDA, no momento do ajuizamento da ação, o nome dos administradores, de tal forma

que caberia a estes a comprovação de que não praticaram atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. O fundamento de tal posição é a presunção relativa de liquidez e certeza da CDA, e a conseqüente presunção que a inscrição em dívida observou todo o procedimento para tanto, sendo aquela a efetiva obrigação tributária.

A posição acima do STJ acaba por obrigar que o administrador faça prova negativa de que a obrigação tributária exigida não decorreu de atos por ele praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. A produção de prova negativa é de grande complexidade, sendo em muitos casos impossível, dada a dificuldade em se comprovar que uma pessoa não realizou uma determinada conduta. Ao ser admitida esta inversão do ônus da prova, a defesa do administrador torna-se por vezes inviável, sendo assim prejudicado seu direito à ampla defesa.

A presunção de liquidez e certeza é atributo da dívida que foi regularmente inscrita, conforme dispõe o artigo 204⁴⁵ do CTN. Dívida regularmente inscrita é aquela que obedeceu todo o procedimento para tanto, tendo sido precedida por lançamento que tenha observado o ordenamento. Assim, se para a responsabilização dos administradores faz-se necessário que a obrigação seja decorrente de um ato praticado na forma prevista no artigo 135, inciso III do CTN, então deverá existir lançamento específico contra os administradores, com a expressa indicação do ato praticado, indicação esta é exigida pelo próprio Fisco, no caso federal, por meio das Portarias RFB 2.284/2010 e PGFN 180/2010.

O julgado acima mencionado acaba por não considerar o aspecto de que a CDA não poderia gozar de presunção de liquidez e certeza, por não ter sido regularmente constituída. Sendo desconsiderada referida presunção, não caberia mais a necessidade de produção de prova negativa pelo administrador, devendo a CDA ser considerada nula, sendo necessário um novo lançamento, este sim com a identificação dos administradores e dos atos que levaram a sua

⁴⁵ “Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.”

responsabilização, com a regular possibilidade de contestação administrativa. Nas palavras da professora Maria Rita Ferragut⁴⁶, “competete a quem alega provar. A responsabilidade do administrador, oriunda de atos de má gestão empresarial, não excepciona esta regra, porque pode ser provada no curso de uma fiscalização”.

O professor Paulo de Barros Carvalho⁴⁷ manifesta-se, esclarecendo que “fato jurídico requer linguagem competente, isto é, linguagem das provas, sem o que será um mero evento”. No caso da responsabilidade dos administradores, sendo esta subjetiva, entende o professor que não devem ser admitidas as presunções, vez que o dolo e a culpa devem comprovados para ensejarem suas conseqüências. É assim que se faz obrigatória a comprovação das condutas para que seja possível a responsabilização dos administradores, resguardando a estes todas as garantias constitucionais relativas a sua defesa, incluindo a necessidade do lançamento, com a possibilidade de sua contestação na via administrativa, independentemente do fato da obrigação já ser alvo de execução fiscal.

⁴⁶ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 104.

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 946.

CONCLUSÕES

Por meio do estudo dos conceitos e posicionamentos trazidos pela doutrina, bem como da análise da legislação e do atual posicionamento da jurisprudência, em especial a do STJ, esta monografia procurou apresentar um estudo sobre a sujeição passiva tributária dos administradores de empresas, na qualidade de responsáveis pelas obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Em que pese o fato da Constituição Federal estabelecer as normas de competência, descrevendo inclusive algumas situações materiais que podem ensejar a instituição de tributos, é fato que as regras para a efetiva eleição dos sujeitos passivos de uma relação jurídico-tributária estão encartadas no CTN, entre seus artigos 121 e 137.

Estão previstos no CTN dois gêneros de sujeitos passivos, quais sejam, contribuinte e responsável. Será contribuinte aquele que mantenha uma relação pessoal e direta com a situação material descrita no antecedente da regra matriz de incidência tributária. Já o responsável será aquela pessoa que guarde uma relação indireta com o fato tributado, ou que mantenha relação com o contribuinte, nas hipóteses previstas no CTN, ou ainda aqueles que tenham praticado determinados atos ilícitos que tenham originado obrigações tributárias.

No que se refere às espécies de responsáveis, são diversos os posicionamentos da doutrina, que tem sempre como linha de partida a classificação efetuada pelo professor Rubens Gomes de Souza. Considerando tais posições, bem como o que dispõe a Constituição Federal, a legislação esparsa e, em especial, o CTN, foram identificadas e descritas neste trabalho as seguintes espécies: a) solidariedade, b) responsabilidade por sucessão, c) responsabilidade de terceiros, onde se inclui a responsabilidade dos administradores da empresa, d) responsabilidade por infrações e e) substituição.

O artigo 135 inciso III do CTN prevê que os diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica de direito privado serão responsabilizados pessoalmente pelas obrigações tributárias decorrentes de atos por eles praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. É pacífico o entendimento de que esta responsabilização poderá ser direcionada a qualquer pessoa que tenha poderes de gestão e administração da empresa, desde que comprovada a prática de tais atos.

A lei a que faz menção o *caput* do artigo 135 é aquela que regulamenta as atividades dos administradores no exercício de sua função na empresa, e não qualquer lei, em sentido amplo. Além disto, o mero não recolhimento do tributo, em que pese ser um ato contrário à lei, não é capaz de ensejar a responsabilização do administrador, vez que esta decorre de obrigações originadas de atos praticados com infração à lei, sendo que, no caso do não recolhimento, a obrigação é anterior ao ato infrator.

A responsabilidade dos administradores é pessoal, substituindo assim a empresa, conforme posicionamento recente do STJ e de parte da doutrina. Tal posicionamento, entretanto, não é pacífico, com correntes que entendem que a responsabilidade pessoal do artigo 135 não exclui o contribuinte, no caso, a empresa, existindo assim uma solidariedade entre esta e os responsáveis.

Em se tratando de uma hipótese de responsabilidade decorrente de ato ilícito, com caráter sancionatório, faz-se necessária a efetiva comprovação da prática dos atos e de sua autoria, bem como do dolo dos administradores. Possui assim, a responsabilidade do artigo 135, inciso III do CTN, natureza subjetiva.

A responsabilização dos administradores deve ser precedida de lançamento específico em face destes, propiciando assim a possibilidade de defesa ainda na esfera administrativa, sendo respeitadas as garantias fundamentais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório quanto ao lançamento tributário, conforme determina o artigo 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal.

Para fins de execução de um crédito tributário, deverá o sujeito ativo valer-se do título executivo extrajudicial próprio, que, nos termos do artigo 585, inciso VII do CPC, é a CDA. Conforme dispõem os artigos 204 do CTN e 3º da LEF, a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza.

A CDA deverá espelhar aquilo que foi apurado no decorrer do PAF, inclusive no que se refere aos responsáveis. Não poderão assim ser inscritas na dívida ativa pessoas que não figuraram no processo administrativo, ou mesmo administradores relacionados automaticamente como “co-responsáveis” no PAF, mas contra os quais em momento algum tenha ocorrido qualquer comprovação da prática dos atos ensejadores da responsabilidade. Esta situação, entretanto, tem sido vivenciada na prática.

O que torna o quadro acima ainda mais prejudicial é o posicionamento do STJ segundo o qual, caso o nome do administrador já conste na CDA, a ele caberá o ônus da prova, em decorrência da presunção relativa de liquidez e certeza da CDA.

Caberá assim ao administrador, nos casos em que sua responsabilização não tenha sido efetivamente fundamentada, demonstrar que o atributo da presunção relativa de liquidez e certeza não pode ser admitido para aquela CDA, pelo fato desta não ter sido regularmente inscrita.

Restou assim demonstrado nesta monografia a existência de um conjunto de normas e conceitos que devem ser observados para fins de imputação de responsabilidade aos administradores das empresas e a cobrança do crédito tributário. Não é possível admitir as situações em que o administrador é responsabilizado sem qualquer comprovação de que tenha ocorrido uma conduta nos termos do *caput* do artigo 135 do CTN, ou mesmo sem que se tenha dado a ele o direito de defesa ainda na esfera administrativa, sob pena de serem violadas as garantias fundamentais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório e todas as demais normas relacionadas.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____, Geraldo. BARRETO, Aires F. Substituição e responsabilidade tributária. *Revista de Direito Tributário*. Cadernos de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 49, 1989, p. 73-99.

BASTIANELLO, Cristina Cezar. *Responsabilidade tributária: análise das suas espécies*. Trabalho inédito apresentado como Dissertação para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2007.

BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária dos sócios-gerentes: alegação de ilegitimidade passiva em exceção de pré-executividade e a aplicabilidade da jurisprudência do STJ em sede de recursos repetitivos (Resp nº 1.104.900 e 1.110.925). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 167, ago. 2009, p. 55-67.

CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. Trabalho inédito apresentado como Dissertação para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2009.

CARIBE, Luciano Brito. *Responsabilidade tributária dos sócios e dirigentes de pessoas jurídicas*. Trabalho inédito apresentado como Dissertação para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

CONRADO, Paulo César. *Processo Tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

DARZÉ, Andréa Medrado. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. Trabalho apresentado como Dissertação para a obtenção do

título de Mestre em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2010.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. Comentários a obra de Aliomar Baleeiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

_____, Maria Rita. Portaria PGFN nº 180/2010 e a responsabilidade do administrador: um avanço. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 178, jul. 2010, p. 102-106.

FIORIN, Rangel Perrucci. *A responsabilidade tributária e o redirecionamento das execuções fiscais a figura dos sócios e administradores de empresas*. Trabalho inédito apresentado como Dissertação para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2011.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição Tributária Passiva*. Trabalho apresentado como Tese para a obtenção do título de Doutor na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 1985.

LIMA, Marcos Vinícius Neder de. *Responsabilidade Solidária no Lançamento Tributário*. Trabalho inédito apresentado como Dissertação para a obtenção do título de Mestre da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MARQUES, Leonardo Nunes. A responsabilidade tributária do sócio e a inscrição em dívida ativa: requisitos e procedimentos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 179, ago. 2010, p. 102-118.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade tributária - Conselho de Administração que não praticou atos de gestão - inaplicabilidade do artigo 135 do CTN à hipótese - outras questões processuais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 27, dez. 1997, p. 139-146.

PAULA JÚNIOR, Aldo de. *Responsabilidade por infrações tributárias*. Trabalho inédito apresentado como Dissertação para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2009.

SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A Desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 137, fev. 2007, p. 38-64.