

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU

ANA CAROLINA NUNES DE QUEIROZ

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS DIRETORES, GERENTES OU
REPRESENTANTES DE PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO – ARTIGO
135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

São Paulo

2015

ANA CAROLINA NUNES DE QUEIROZ

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS DIRETORES, GERENTES OU
REPRESENTANTES DE PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO – ARTIGO
135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Pós-Graduação
LATO SENSU de Direito Tributário, na
modalidade Formação para Mercado de
Trabalho, como requisito parcial à
obtenção do grau de ESPECIALISTA em
DIREITO TRIBUTÁRIO.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA
DE SÃO PAULO

Orientador: Charles McNaughton

São Paulo – SP

FOLHA DA BANCA EXAMINADORA

DEDICATÓRIA:

Dedico este meu trabalho a seguintes pessoas: Meus pais, irmã, namorado e amigos que de muitas formas me incentivaram e ajudaram para que fosse possível a concretização deste trabalho.

RESUMO: Este trabalho monográfico aborda como tema principal, a responsabilidade tributária dos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado, disciplinada pelo artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

O presente estudo inicia-se pela análise reflexiva de alguns institutos do Direito Tributário, dentre eles obrigação tributária, sujeitos da obrigação tributária, solidariedade e responsabilidade tributária, de modo a facilitar a compreensão da temática principal do trabalho monográfico.

Dessa forma, serão analisadas as hipóteses em que os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica serão pessoalmente responsabilizados no âmbito tributário, pelo crédito tributário da pessoa jurídica.

Por fim, serão abordadas questões acerca do ônus da prova do fato jurídico da responsabilidade dos sujeitos elencados no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Palavras-chave: obrigação tributária, relação jurídica tributária, responsabilidade tributária, responsabilidade dos sócios.

ABSTRACT: The present monograph addresses as a main topic, the directors fiscal responsibility, managers or representatives of the legal entity of private law, disciplined by Article 135, paragraph III of the National Tax Code.

This study begins with the reflective analysis of some institutes of the tax law, including tax liability, subject of excise duty, solidarity and tax liability in order to facilitate understanding of the main theme of the monograph.

In this manner, the hypotheses will be analyzed in which directors, officers or representatives of the legal entity shall be personally liable in the tax context, the tax credit of the corporation.

Finally, questions will be addressed concerning the burden of proof of the responsibility from subjects listed in Article 135, paragraph III of the National Tax Code.

Key words: Tax obligation, Legal tax relationship, Tax liability, Liability of partners.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. OBRIGAÇÃO TRIUTÁRIA	9
1.1. Introdução	9
1.2. Conceito da expressão “obrigação tributária” e a relação jurídica tributária ..	10
1.3. Obrigação tributária principal e acessória	12
1.4. Sujeito Ativo da Obrigação tributária	15
1.5. Sujeito Passivo da Obrigação tributária.....	16
1.6. Solidariedade	18
2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	22
2.1 Responsabilidade dos Sucessores	23
2.2. Responsabilidade de Terceiros	27
2.3. Responsabilidade por Infrações	31
3. A RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-ADMINISTRADOR E O ARTIGO 135 DO CTN	34
3.1. O Ônus da Prova do Fato Jurídico da Responsabilidade do Sócio - Administrador	38
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	42
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	46

INTRODUÇÃO

O presente trabalho monográfico abordará como tema principal, a responsabilidade tributária dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

A discussão em questão faz-se necessária em decorrência dos inúmeros casos em que o Fisco responsabiliza os representantes de pessoas jurídicas de direito privado indistintamente, tratando a questão da responsabilidade de tais sujeitos como se fosse caso de solidariedade, no qual tanto a pessoa jurídica quanto o seu administrador, responsabilizam-se pelos tributos devidos pela sociedade.

Verifica-se que é prática rotineira do Fisco, a responsabilização dos sócios e diretores de pessoas jurídicas, sem que tais sujeitos tenham praticado atos que realmente ensejam a sua responsabilização pessoal.

É certo que a pessoa jurídica de direito privado possui personalidade jurídica própria, ou seja, sua personalidade jurídica e seu patrimônio não se confundem com os de seus sócios e administradores. Entretanto, conforme será demonstrado no presente trabalho, há possibilidade de um terceiro sujeito diretamente vinculado ao fato gerador ou que possua vínculo com a obrigação tributária, ser responsabilizado pelos débitos em nome da pessoa jurídica, conforme hipóteses previstas no Código Tributário Nacional.

Antes de adentrarmos na temática principal deste trabalho, qual seja, a responsabilidade tributária dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário

Nacional, abordaremos alguns institutos de Direito Tributário para que se possa ter uma melhor compreensão acerca do tema principal.

Dessa forma, iniciaremos o mencionado estudo tratando da conceituação, natureza jurídica e principais aspectos da obrigação tributária, da relação jurídica tributária e dos sujeitos que a integram. Por fim, abordaremos a responsabilidade tributária e suas espécies, possibilitando assim, a compreensão da imputação da responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Quanto à responsabilidade tributária, discorreremos sobre a responsabilidade dos sucessores, responsabilidade de terceiros e, responsabilidade por infrações, dispostas no artigo 129 e seguintes do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, analisaremos as hipóteses de responsabilidade tributária dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, bem como os requisitos disciplinados pelo Código Tributário Nacional que devem ser observados para que estes administradores sejam responsabilizados pessoalmente pelo crédito tributário da pessoa jurídica.

Por fim, discorreremos sobre o ônus da prova, possibilitando a análise relativa a qual sujeito da relação jurídica tributária, compete a responsabilidade para demonstrar a efetiva ocorrência das hipóteses que ensejam a responsabilização dos sócios ou ainda, para afastá-las.

Dessa forma, verifica-se que este trabalho monográfico tem como objetivo demonstrar o alcance da responsabilização tributária dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, bem como os limites que

obrigatoriamente devem ser observados pelo Fisco para imputar a responsabilidade pelos créditos tributários da pessoa jurídica aos mencionados sujeitos.

1 – OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

1.1 – Introdução

A legislação tributária estabelece que a obrigação tributária origina-se da relação jurídica tributária entre pessoas sujeitas a tributação e o Estado. Dessa forma, a expressão “obrigação tributária” é utilizada para estabelecer o ônus suportado pelas pessoas envolvidas na mencionada relação jurídica, aproximando-se e admitindo aspectos das relações obrigacionais dos demais ramos do Direito, dentre eles o Direito Civil e o Comercial.

Em outras palavras, a obrigação tributária é o vínculo jurídico em que o particular, pessoa sujeita a tributação, é obrigado a pagar determinada quantia ao ente tributante, ou até mesmo fazer ou abster-se de fazer algo, exclusivamente em virtude da legislação tributária.

As análises pertinentes, referentes à obrigação tributária, foram iniciadas a partir do estudo das relações jurídicas que são estabelecidas entre o Direito Tributário e o Direito Obrigacional, bem como a natureza jurídica e os conceitos que envolvem as “obrigações tributárias”.

1.2 – Conceito da expressão “obrigação tributária” e a relação jurídica tributária

Conforme mencionado no tópico anterior, a obrigação tributária advém da relação jurídica tributária, sendo esta, assim definida pelo jurista Paulo de Barros Carvalho¹:

“Relação jurídica, como tantas outras expressões usadas no discurso jurídico, prescritivo ou descritivo, experimenta mais de uma acepção. É relação jurídica o liame de parentesco, entre pai e filho, o laço processual que envolve autor, juiz e réu, e o vínculo que une credor e devedor, com vistas a determinada prestação. Iremos nos ocupar dessa derradeira espécie, que nas regras de comportamento atua decisivamente. Para a Teoria Geral do Direito, relação jurídica é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.”

A relação jurídica delimitada pelo Direito Tributário objetiva regular a arrecadação de tributos e ainda, resguardar o particular sujeito a tributação, ao limitar o poder de tributar do Estado.

Assim, tem-se que a relação jurídica tributária firma-se entre o particular sujeito a tributação e o Fisco. Uma vez estabelecida a referida relação, passa o particular a ter uma obrigação a ser cumprida perante o Estado, seja ela o dever de pagar tributo, ou de cumprir determinada exigência, conforme será abordado em tópico próprio.

Nos ensinamentos de Fernando Noronha² “[...] obrigação é a relação jurídica em que uma pessoa (ou mais de uma) pode exigir de outra (ou de outras) uma prestação que satisfaz um interesse da primeira (ou das primeiras)”. Dessa forma, conclui-se que, nasce a obrigação tributária quando o Fisco exige do

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 286.

² NORONHA, Fernando. Direito das Obrigações: fundamentos do Direito das Obrigações: introdução à responsabilidade civil: volume 1. 1. ed. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2003, p. 8.

particular, sujeito a tributação, o pagamento do tributo ou a realização de determinada exigência.

Dessa forma, tem-se que a obrigação tributaria pode ser definida como o poder jurídico por meio do qual uma pessoa (sujeito ativo) pode exigir de outra (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa, em decorrência da relação jurídica tributária.

Verifica-se que os conceitos de obrigação tributária aqui mencionados, a definem como prestação pecuniária (dever de pagar tributo) ou como obrigação de fazer ou não fazer. Assim, para a corrente doutrinária aqui adotada, o interesse do Fisco manifesta-se não somente pelo interesse do tributo em forma de pecúnia, mas também pelo cumprimento de obrigações de cunho não econômico, exigidas da pessoa sujeita à tributação.

Nesse sentido, o doutrinador Hugo de Brito Machado³ assim define a obrigação tributária:

“É a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito”.

Caso a obrigação tributária não seja cumprida pelo particular sujeito à tributação, este sofrerá as sanções previstas em lei.

Deve-se ressaltar que o conceito de obrigação tributária exposto neste trabalho foi o adotado pelo Código Tributário Nacional, vez que este inclui as prestações de natureza não econômica às obrigações tributárias, dentre elas, as

³ MACHADO, Hugo Brito. Curso de Direito Tributário. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.141.

prestações de fazer ou deixar de fazer e ainda, tolerar os atos da Autoridade Fiscal quando da sua atuação.

Uma vez estabelecido o conceito de obrigação tributária, passaremos a tratar de suas espécies.

1.3 – Obrigação tributária principal e acessória

O Código Tributário Nacional⁴ estabelece em seu artigo 113 que a obrigação tributária poderá ser principal ou acessória, sendo que a primeira caracteriza-se pelo pagamento do tributo propriamente dito ou penalidade pecuniária e, a segunda caracteriza-se pelas demais obrigações do particular sujeito à tributação, ou seja, são os deveres do contribuinte que permanecem mesmo com a extinção ou inexistência da obrigação principal:

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

§ 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.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Diante da transcrição do dispositivo legal supra, verifica-se que o Código Tributário Nacional classifica a obrigação tributária de acordo com o seu objeto, ou seja, caso o objeto possua conteúdo patrimonial a obrigação será principal; caso o objeto possua conteúdo não patrimonial, a obrigação será acessória.

⁴ Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1996. Código Tributário Nacional.

De acordo com o citado Código, a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária. Vale ressaltar que a prestação de caráter patrimonial deve ser pecuniária, visto o teor do seu artigo 3: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” Em outras palavras, tem-se que a relação tributária mais importante, é aquela cujo objeto é o pagamento do tributo e, por esta razão, corresponde a obrigação principal.

Em que pese o Código Tributário Nacional determinar que a sanção pecuniária é convertida em obrigação tributária principal, tendo em vista seu cunho econômico, grande parte da doutrina manifesta-se no sentido de que tal afirmação é uma contradição do legislador. Nesse sentido, ensina Paulo de Barros Carvalho⁵:

“É na segunda parte da cláusula que topamos com o manifesto equívoco legislativo da inclusão da penalidade, como objeto possível da obrigação tributária. Incoerência vitanda e deplorável, que macula a pureza do conceito legal, sobre ferir os cânones da lógica. Para notá-la, não é preciso ter parte de bom jurista, muito menos promover estudos aprofundados de Direito Tributário. Basta acudir à mente com a definição de tributo, fixada no art. 3º desse Estatuto, em que uma das premissas é, precisamente, não constituir a prestação pecuniária sanção de ato ilícito. Ora, a prosperar a ideia de que a obrigação tributária possa ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, ou multa, estará negando aquele caráter e desnaturando a instituição do tributo. O dislate é inconcebível, e todas as interpretações que se proponham respeitar a harmonia do sistema haverão de expungi-la da verdadeira substância do preceito”

Quanto á obrigação acessória, apesar de ser assim denominada, independe da obrigação principal. Para determinados doutrinadores, dentre eles Paulo de Barros Carvalho, a mencionada obrigação deveria ser denominada de deveres tributários instrumentais ou formais, vez que seu objeto carece de patrimonialidade.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 20. Ed. Ver. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 325.

A obrigação principal decorre de lei, enquanto que a obrigação acessória poderá decorrer de outras normas que integrem a legislação tributária, de acordo com os objetivos do Fisco em fiscalizar a arrecadação dos tributos.

O Código Tributário Nacional dispõe em seus artigos 114 e 115 acerca do fato gerador das obrigações tributárias. No que tange ao fato gerador da obrigação principal, o Código prevê que é a situação prevista em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

As categorias trazidas pelos dispositivos legais supracitados são assim definidas por Hugo de Brito Machado⁶:

“Situação, significando fato, conjunto de fatos, situação de fato, situação jurídica. Fato em sentido amplo. Todo e qualquer ocorrência, decorrente ou não da vontade. Mas sempre considerada como fato, vale dizer, sem qualquer relevância dos aspectos subjetivos.

Definida em lei, vale dizer que a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, a descrição da situação cuja ocorrência fazer nascer essa obrigação, é matéria compreendida na reserva legal. Só a lei é o instrumento próprio para descrever, para definir, a situação cuja ocorrência gera a obrigação tributária principal. Veja-se, a propósito, o que expressa o art. 97, inciso III, do CTN, tendo presente que a palavra lei é por este utilizada em sentido restrito.

Necessária, importa dizer que, sem a situação prevista em lei, não nasce a obrigação tributária. Para surgir a obrigação tributária é indispensável a ocorrência da situação prevista em lei.

Suficiente, significa que a situação prevista em lei é bastante. Para o surgimento da obrigação tributária basta, é suficiente, a ocorrência da situação descrita na lei para esse fim.”

O artigo 115 do Código Tributário Nacional dispõe que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que imponha a prática ou a abstenção de ato que não configure a obrigação principal, nos termos da legislação vigente, visando atender os interesses fiscalizatórios e arrecadatórios do Fisco.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 107-108.

1.4 – Sujeito Ativo da Obrigação tributária

Conforme explanado nos tópicos anteriores, a obrigação tributária é o vínculo entre dois sujeitos, quais sejam, o Sujeito Ativo e o Sujeito Passivo.

O Sujeito Ativo é o credor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa jurídica de direito público a quem a lei atribui a exigibilidade do cumprimento da prestação tributária. Algumas pessoas jurídicas de direito privado, também assumem a posição de sujeitos ativos da obrigação tributária, como no caso dos conselhos de classe profissional, tendo em vista que são titulares da competência para exigir o cumprimento das prestações tributárias referentes às contribuições mencionadas no artigo 149⁷, da Constituição Federal.

O Código Tributário Nacional traz em seu artigo 119, o conceito de Sujeito Ativo:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Sobre o tema, ensina Paulo de Barros Carvalho⁸:

“O sujeito ativo, que dissemos ser o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, no direito tributário brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública u privada, mas não visualizamos óbices que impeçam venha a ser pessoa física. Entre as pessoas jurídicas de direito público, temos aquelas investidas de capacidade política – são as pessoas políticas de direito constitucional interno – dotadas de poder legislativo e habilitadas por isso mesmo, a inovar a organização jurídica, editando normas. Há outras, sem competência tributária, mas credenciadas à titularidade de direitos subjetivos, como integrantes de relações jurídicas obrigacionais. Entre as pessoas de direito privado, sobressaem as entidades paraestatais que, guardando a personalidade jurídico-privada, exercitam funções de grande interesse para o desenvolvimento de finalidades públicas “

⁷ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17. Ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 301.

O Sujeito Ativo da obrigação tributária, geralmente é a pessoa constitucional titular da competência tributária. Sendo assim, a lei não precisa ser expressa na indicação do sujeito ativo, caso a mesma seja omissa, tendo em vista que a lei pode alterar a titularidade da exigência do tributo, entende-se que o sujeito ativo é a pessoa titular da competência tributária.

1.5 – Sujeito Passivo da Obrigação tributária

Tendo em vista que o sujeito ativo é o credor da obrigação tributária, do outro lado da relação jurídica tem-se o sujeito passivo, que é a pessoa física ou jurídica a quem é conferido o cumprimento da obrigação principal ou acessória.

Sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho⁹ ensina que “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 veiculam meros deveres instrumentais ou formais”.

O Código Tributário Nacional, em seus artigos 121 e 122, distinguiu o sujeito passivo da obrigação principal e o sujeito passivo da obrigação acessória, vejamos:

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

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 17. Ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 304.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Assim, de acordo com o Código Tributário Nacional, aquele que tenha relação direta e pessoal com a situação que constitua o respectivo fato gerador será chamado de contribuinte (sujeito passivo direto) e, de responsável (sujeito passivo indireto), este último quando sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de previsão expressa em lei.

Na visão de José Eduardo Soares de Melo¹⁰ *“a íntima conexão da pessoa com a materialidade é que tem a virtude de revelar a figura do contribuinte, porque ao realizar fato imponible, terá que recolher aos cofres públicos uma parte da respectiva grandeza econômica qualificada como tributo”*.

No que tange ao sujeito passivo da obrigação acessória, nos termos do artigo 122 do Código Tributário Nacional, tem-se que é a pessoa obrigada às prestações de seus objetos. Em outras palavras, o sujeito passivo em questão, poderá ser tanto o contribuinte, como terceiros, tendo em vista que as obrigações acessórias consistem em obrigações de fazer ou não fazer, de cunho não patrimonial, estabelecidas em lei de acordo com os interesses fiscalizatórios e arrecadatórios do Fisco.

¹⁰ MELO, José Eduardo Soares. Curso de Direito Tributário. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007. p. 240.

1.6 – Solidariedade

De acordo com o artigo 896 do Código Civil Brasileiro¹¹, “Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigação, à dívida toda”.

A solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário e nem caso de sujeição passiva indireta (matéria não abordada no presente trabalho monográfico), eis a razão de ser disciplina em seção própria no Código Tributário Nacional, pelos artigos 124 e seguintes.

Assim, diz-se que a solidariedade no âmbito tributário existe quando houver mais de um obrigado no polo passivo da obrigação tributária, sendo que a responsabilidade dos sujeitos que compõem o polo passivo é graduada pela legislação tributária.

A pluralidade de sujeitos no polo passivo da obrigação tributária, ou seja, a chamada solidariedade passiva, implica no fato de que sobre cada um dos sujeitos recaia o ônus de adimplir o total da prestação.

Vejamos o teor do artigo 124 do Código Tributário Nacional:

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:
I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
II - as pessoas expressamente designadas por lei.
Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*

¹¹ Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil Brasileiro.

De acordo com o disposto no inciso I, do artigo transcrito acima, para que se configure a solidariedade, deve existir interesse comum entre as partes, sendo este, entendido como o interesse de natureza econômica ou não, que envolva uma relação jurídica entre os sujeitos solidários, de modo que qualquer um deles possa ser compelido a honrar a prestação tributária principal.

Para Paulo de Barros Carvalho¹², o interesse comum não é um dado adequado para se definir a solidariedade, podendo ser utilizado apenas nos casos em que haja bilateralidade no fato jurídico que enseja a incidência tributária. Na ausência da referida bilateralidade, a lei que determinará qual sujeito passivo sofrerá o impacto jurídico da exação, vejamos:

“Tratando-se [...] de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.”

Conforme verifica-se no inciso II do mencionado artigo, não é autorizado ao legislador criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos disciplinados pelo artigo 128 do Código Tributário Nacional e das regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos artigos 134 e 135 do mesmo diploma legal.

Nesse sentido, destaca-se o entendimento de Luís Eduardo Schoueri¹³:

“a solidariedade não poderá alcançar qualquer pessoa, mas apenas alguém que possa ser enquadrado como responsável”.

O artigo 128 do Código Tributário Nacional trata das disposições gerais acerca da responsabilidade tributária. O mencionado dispositivo, ao conferir a

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 20. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 346.

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2. ed. Saraiva, 2012, p. 504.

responsabilidade pela satisfação da obrigação tributária a terceira pessoa vinculada ao fato gerador, preservando a responsabilidade supletiva do contribuinte pelo cumprimento integral ou parcial da obrigação tributária, trata da responsabilidade subsidiária.

Verifica-se que na situação descrita acima, o responsável tributário somente arcará com o cumprimento da obrigação tributária, caso seja impossível a satisfação do crédito tributário por meio do contribuinte. Já no que tange a solidariedade, a dívida tributária atinge duas ou mais pessoas, podendo ser exigida de qualquer um dos sujeitos.

De acordo com o parágrafo único do artigo 124, do Código Tributário Nacional, a solidariedade tributária não comporta benefício de ordem, quando se estabeleça entre as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e entre as pessoas expressamente designadas por lei. Assim, significa dizer que qualquer dos sujeitos passivos elencados na norma tributária respondem *in totum et totaliter* pela dívida.

Em que pese a regra geral estabelecida no parágrafo único, do artigo 124, o Codex Tributário elenca em seu artigo 134, situações em que a cobrança do crédito tributário somente ocorrerá após a comprovação da impossibilidade da cobrança em face do contribuinte, sendo que nesses casos, existirá o benefício de ordem, *in verbis*:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:
I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

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

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

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

Quanto aos efeitos da solidariedade tributária, estes são disciplinados pelo artigo 125, do Código Tributário Nacional, podendo tais efeitos ser diversos dos mencionados no dispositivo legal, caso exista lei regulamentando a matéria para determinado tributo.

Em essência, os efeitos da solidariedade são os mesmos de outras situações da mesma espécie. No que tange ao pagamento efetuado, o adimplemento integral do débito extingue o crédito tributário nos termos do artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional, de modo que a quitação e os benefícios atribuídos a um dos sujeitos solidários aproveita aos demais.

No caso de pagamento parcial, o mesmo extinguirá o crédito tributário somente até o limite pago, podendo ser exigido do obrigado solidário, o montante da dívida ainda em aberto.

Por fim, destaca-se que a isenção ou remissão do crédito tributário exonera todos os obrigados, exceto se outorgada pessoalmente a um deles. Neste caso, compete ao Fisco abater, da totalidade da dívida, a parte correspondente para o saldo coberto pelos demais.

2 – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional após definir a figura do responsável tributário em seu artigo 121, dispõe acerca da responsabilidade tributária, sendo esta abordada em sentido amplo e estrito:

Em sentido amplo, a responsabilidade tributária é a submissão de determinada pessoa, seja esta contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a satisfação da obrigação tributária. O Código Tributário Nacional trata da responsabilidade tributária em sentido amplo em seu Capítulo V, porém, mais especificamente em seu artigo 128.

Responsabilidade tributária em sentido estrito é a submissão em virtude de previsão expressa em lei, de determinada pessoa que não é contribuinte, porém está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. O Código Tributário Nacional trata da responsabilidade em sentido estrito, em seu artigo 121, parágrafo único, inciso II, definindo a figura do responsável como sendo a pessoa que cumpre a obrigação tributária no lugar do contribuinte.

Existem três modalidades de responsabilidade tributária abarcadas no Capítulo V, seções I, II e III do Código Tributário Nacional, quais sejam: dos sucessores, de terceiros e por infrações.

Dessa forma, é sob a ótica do sentido amplo que passaremos a analisar as modalidades de responsabilidade tributária mencionadas acima.

2.1- Responsabilidade dos sucessores

A responsabilidade dos sucessores tem previsão nos artigos 129 a 133 do Código Tributário Nacional, caracterizando-se pela locomoção do conjunto de direitos e obrigações tributárias a terceiros.

Neste caso, o sucessor passa a ocupar a figura do antecessor, no estado em que a obrigação tributária se encontrava na data do evento que ensejou a referida sucessão, tendo em vista a transferência de titularidade jurídica entre as partes.

Ainda sobre o conceito de responsabilidade tributária por sucessão, ensina Aliomar Baleeiro¹⁴:

“Bem se vê que a responsabilidade por sucessão não configura sanção jurídica. O fato jurídico que desencadeia a responsabilidade é a sucessão, fato lícito, não se revestindo, portanto, a consequência da norma secundária de caráter sancionatório. Por tal razão, ela se estende a todas obrigações nascidas anteriormente à data da sucessão, ainda que não formalizadas pelo lançamento, e ainda que não tenham sido descumpridas previamente pelo sucedido. Podem ser apenas obrigações surgidas, mas ainda não vencidas ou não exigíveis a data da sucessão”.

O Código tributário Nacional, em seu artigo 129, reforça o princípio delimitado pelo artigo 105 do mesmo diploma legal, ao estabelecer que as normas sobre sucessão do referido Código, aplicar-se-ão às obrigações surgidas até a data do evento que a constituiu, independentemente de ter havido ou não o lançamento tributário, vejamos:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 745.

nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Da leitura do dispositivo transcrito acima, verifica-se que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e, dessa forma, rege-se pela legislação vigente, ainda que esta seja posteriormente alterada ou modificada.

Os artigos 130 e seguintes do Código tributário Nacional tratam das características e espécies de sucessão. As espécies de sucessão mais comuns são: imobiliária, comercial, "causa mortis" e empresarial.

A sucessão por adquirentes de bens imóveis ou sucessão imobiliária decorre das operações de compra e venda de bens imóveis, havendo a sub-rogação dos direitos e ônus na pessoa do adquirente. Assim, o adquirente como novo proprietário, assume o lugar do proprietário anterior também no que diz respeito aos débitos de natureza tributária.

A sucessão imobiliária está prevista no artigo 130 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

*Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.
Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.*

Conforme se verifica no dispositivo legal transcrito acima, os sucessores de imóveis urbanos e rurais ficam sub-rogados nas obrigações tributárias relativas ao imóvel adquirido dos antecessores, até a data da respectiva alienação, ainda que venha a ocorrer lançamento posterior a referida data.

Quanto ao parágrafo único, ressalta-se que no caso de arrematação em hasta pública, não haverá responsabilidade tributária do arrematante, tendo em vista que a sub-rogação ocorre no próprio preço, ou seja, cabe a Fazenda Pública habilitar seu crédito no preço da arrematação. Dessa forma, verifica-se a impossibilidade de imputar-se ao arrematante encargo ou responsabilidade tributária.

O artigo 131, inciso I, do Código Tributário Nacional trata da alienação de outros bens que não os imóveis. Da mesma maneira ocorre com os bens móveis, adquiridos ou remidos, cuja responsabilidade tributária será do adquirente ou do remetente.

A sucessão “causa mortis” configura-se quando do falecimento, de modo que os tributos devidos pelo “de cuius” sub-rogam-se na pessoa do sucessor, até a data da partilha ou adjudicação, limitada a sua responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação, nos termos do artigo 131, inciso II, do Código Tributário Nacional.

O referido dispositivo, que cuida da sucessão “causa mortis”, abrange tanto o herdeiro como o legatário e, ainda, o cônjuge meeiro, relativamente à sua copropriedade.

Assim, tem-se que o falecimento não impede o Fisco de prosseguir com as cobranças dos tributos devidos pelo “de cuius”, respondendo o espólio até a data da partilha ou adjudicação. Uma vez realizada a partilha ou adjudicação e, verificada posteriormente, a existência de débitos tributários, poderá o Fisco buscar a satisfação contra os sucessores, nos termos do inciso II, do artigo 131, do Código Tributário Nacional.

O artigo 132 do Código Tributário Nacional trata da responsabilidade por sucessão comercial em duas situações: a primeira se caracteriza em virtude da reorganização societária nos casos de fusão, transformação ou incorporação de pessoas jurídicas; a segunda forma de sucessão comercial se caracteriza pela extinção pura e simples da pessoa jurídica, caso em que a responsabilidade tributária passa àquele que seguir na exploração da atividade.

Quanto à segunda forma de sucessão, qual seja a hipótese de extinção da pessoa jurídica que continua a ser explorada por um de seus sócios ou seu espólio, implicando na transferência da responsabilidade pelo pagamento do tributo, assim ensina Aliomar Baleeiro¹⁵:

“Se desaparece a personalidade legal da Pessoa Jurídica de Direito Privado, por distrato, dissolução ou outra causa jurídica, mas seus negócios, não obstante, prosseguem na exploração exercida pelo sócio remanescente ou seu espólio, ainda que sob outra razão social ou firma, mesmo individual, o continuador responde pelos tributos devidos pela empresa dissolvida ou pelo de cuius.”

O artigo 133 do Código Tributário Nacional também trata de responsabilidade por sucessão empresarial, regulando os casos em que há a sucessão da atividade empresarial por aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e não pela aquisição da empresa em si. Assim, nos casos em que o sucessor der continuidade a exploração da atividade empresarial, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, este responderá pelos tributos relativos ao fundo de comércio ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato.

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 748.

2.2 Responsabilidade de terceiros

A responsabilidade de terceiros ou responsabilidade stricto sensu é abordada pelos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional.

O mencionado diploma legal leva a crer que somente as hipóteses trazidas por sua Seção III, referem-se à responsabilidade tributária de terceiros. Nesse sentido, ensina Luciano Amaro¹⁶:

“Responsabilidade de Terceiros, leva ao entendimento equivocado que somente aquelas figuras são terceiros. Usando as palavras de Luciano Amaro, “todo responsável tributário é um “terceiro”, no sentido de que não integra o binômio Fisco-contribuinte (CTN, art. 128)”.

Sendo assim, faz-se necessário diferenciar os casos específicos descritos nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional.

O código Tributário Nacional em seu artigo 134 traz hipótese de responsabilidade solidária, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, vejamos:

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

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

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

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

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

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

¹⁶ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 326.

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

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

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

Em que pese o mencionado dispositivo legal tratar de solidariedade, em verdade, corresponde a hipótese de responsabilidade subsidiária, tendo em vista que refere-se a situações nas quais não foi possível exigir do contribuinte a satisfação da obrigação principal, partindo-se, então, para a sujeição daquelas figuras enumeradas em seus incisos.

Dessa forma, ainda que o artigo 134 do Código Tributário Nacional disponha no sentido de que “respondem solidariamente”, o que poderia induzir à inexistência benefício de ordem, a referência a “caso de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte” assegura ao responsável que só poderá ser exigido após o contribuinte, subsidiariamente, com benefício de ordem.

Da leitura do referido dispositivo, conclui-se que a chamada responsabilidade de terceiro somente existirá nos casos de atos ou omissões dos sujeitos elencados em seus incisos, tendo em vista que a eles compete um dever de cuidado ou fiscalização sobre determinadas situações.

Nesse sentido, posiciona-se Hugo de Britto Machado¹⁷:

“A responsabilidade de terceiros, prevista no artigo 134 do CTN, pressupõe duas condições: a primeira é que e o contribuinte não possa cumprir sua obrigação, e a segunda é que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou em relação a este se tenha indevidamente omitido. De modo nenhum se pode concluir que os pais

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33. ed. Malheiros, 2012, p.162.

sejam sempre responsáveis pelos tributos por seus filhos menores. Nem que os tutores ou curadores sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos pelos seus tutelados ou curatelados etc. É preciso que exista uma relação entre a obrigação tributária e o comportamento daquele a quem a lei atribui a responsabilidade”.

Tem-se que a responsabilidade do terceiro, elencada no artigo 134 do Código Tributário Nacional, depende da ocorrência de fato ilícito, posto em norma secundária, ou seja, ter havido em ação ou omissão, o descumprimento da obrigação tributária, qual seja, de recolher o tributo devido pelo contribuinte ou ainda, fiscalizar o seu pagamento.

Conforme ensina Luís Eduardo Shoueri¹⁸, “a imputação do dever ao terceiro decorre de ter praticado fato ilícito, sempre. (...) tem caráter de ressarcimento, (...) a responsabilidade não surge em virtude do fato jurídico tributário. Este implica, apenas a obrigação do contribuinte (ou eventualmente de seu substituto); a responsabilidade a que se refere o artigo 134 exige a prática de um ato por parte do responsável, ou uma omissão a este imputada, quando lhe incumbia alguma ação. Por meio de tal ação ou omissão, torna-se responsável quem antes não o era. Ou seja: não se há de entender o dispositivo acima no sentido de tornar as pessoas arroladas responsáveis por qualquer tributo devido; é necessário que uma ação ou omissão dessas pessoas tenha o efeito de gerar a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo sujeito passivo originário”.

O artigo 134 do Código Tributário Nacional, em seu parágrafo único, dispõe que aos terceiros referidos no dispositivo não se aplica qualquer penalidade, exceto a de caráter moratório.

O artigo 135 do Código Tributário Nacional disciplina acerca da responsabilidade pessoal de terceiros, vejamos:

¹⁸ SCHOUEI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2. ed. Saraiva: 2012, p.518 e 535.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Nas hipóteses elencadas nos incisos do citado artigo, conclui-se que caso exista a prática de determinado ato para o qual o terceiro não detinha poderes, se dá a saída do contribuinte do polo passivo da obrigação tributária, com a determinação de que o executor do mencionado ato, responda pessoalmente.

O referido artigo trata de modalidade de responsabilização direta e exclusiva de terceiros e, conseqüentemente, caso de exclusão da responsabilidade da sociedade para aquele exclusivo fato. Além disso, as hipóteses de responsabilidade pessoal elencadas no dispositivo legal, não se caracterizam pela simples ausência de recolhimento do tributo pelos responsabilizados, estes obrigatoriamente devem ter agido com excesso ou abuso de poderes, infração a lei ou estatuto social.

Por fim, deve-se ressaltar que a responsabilidade pessoal significa que é “somente da pessoa”, excluindo qualquer outra e, portanto, não se falando em solidariedade ou subsidiariedade.

2.3 – Responsabilidade por Infrações

A Seção IV do Código Tributário Nacional trata da responsabilidade por infrações à legislação tributária. As infrações à legislação tributária consistem no descumprimento da obrigação contributiva (obrigação principal) ou de colaboração com a administração tributária (obrigação acessória).

A responsabilidade por infrações e a sujeição ao pagamento das penalidades tributárias são disciplinadas pelos artigos 136 a 138 do Código Tributário Nacional.

O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim dispõe:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

O Código Tributário Nacional trata da responsabilidade por infrações em sentido amplo, sendo esta imposta a qualquer pessoa que descumpra a legislação tributária e, que, por isso, sujeite-se a sanções. Dessa forma, a espécie de responsabilidade em questão, refere-se às consequências que determinada pessoa deve suportar por seus atos.

Nos ensinamentos de Luciano da Silva Amaro¹⁹ “(...) Ora, nesse sentido, a responsabilidade tanto se aplica ao sujeito passivo indireto (responsável), como ao contribuinte (sujeito passivo direto), como ainda a outras pessoas que não são contribuintes, não são responsáveis, mas eventualmente descumprem algum dever acessório (obrigação acessória ou obrigação formal). Se o indivíduo descumpra uma

¹⁹ AMARO, Luciano da Silva. *Infrações Tributárias*. RDT, n. 67, Ed. Malheiros, p. 31/32.

obrigação formal, embora não deva nada de tributo, sofre as consequências de seu ato, ou seja, “responde” pelo seu ato”.

Assim, o agente – indivíduo que pratica determinada ação ou omissão caracterizada como infração à legislação tributária, ou o responsável – pessoa que não o agente, em nome do qual este atua, sujeitam-se as penalidades previstas na legislação.

Com base no princípio da personalização, não se admite que normas prescrevam punições por atos de terceiros, exceto nos casos de representação. Assim, para que um sujeito possa ser considerado responsável por qualquer sanção, este deve participar da ação ou omissão que resulta a falta ou deve colaborar, ainda que de forma indireta, para o cometimento da infração ou para a manutenção de seus efeitos.

O artigo 136 do Código Tributário Nacional, ao dispor que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável”, dispensa a culpa e o dolo como elementos dos tipos que definem as infrações tributárias.

O artigo 137 do Código Tributário elenca as hipóteses de responsabilização pessoal em decorrência à infração a legislação tributária, sendo que nestes casos não serão envolvidos o contribuinte e o sujeito passivo da obrigação tributária.

As mencionadas hipóteses elencadas no artigo 137 tratam da responsabilidade pessoal, não porque o agente tenha atuado por conta e em nome próprio, mas porque atuou, em princípio, em nome e conta de terceiro. Dessa forma,

cuida-se de situações em que o referido diploma legal altera o polo da responsabilidade pela infração para o executor material.

A responsabilidade por infrações à legislação tributária pode ser excluída através da denúncia espontânea ou pela anistia. A denúncia espontânea está disciplinada no artigo 138 do Código Tributário Nacional, vejamos:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Tem-se que a denúncia espontânea caracteriza-se pelo arrependimento somado ao cumprimento das obrigações inadimplidas.

Deve-se destacar que o ato de denúncia deve ser realizado antes de qualquer procedimento administrativo ou medida fiscalizatória referente à infração, para que seja caracterizada a espontaneidade do pagamento e, dessa forma, para que o sujeito seja beneficiado com a exclusão da penalidade, assim como dispõe o parágrafo único do artigo 138, do Código Tributário Nacional.

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES

O artigo 135 do Código Tributário Nacional, em seu inciso III, trata da responsabilidade tributária dos sócios e administradores das pessoas jurídicas de direito privado.

Destaca-se que, a responsabilidade disciplinada pelo mencionado artigo não se confunde com a responsabilidade subsidiária abordada pelo artigo 134, inciso VII, do mesmo diploma legal. Nesse sentido, ensina Fábio Canazaro²⁰:

“Nos termos do artigo 134 do código Tributário Nacional, a responsabilidade é subsidiária – em função da impossibilidade do cumprimento pelo contribuinte – e decorre da intervenção em algum ato, ou da omissão, por parte unicamente das pessoas relacionadas no próprio artigo. Em relação ao disposto no inciso VII, do art. 134 do CTN, a responsabilidade, em decorrência de liquidação da sociedade, somente pode ser atribuída aos sócios das sociedades de pessoas. Para as sociedades de capital, no caso de liquidação, inexistente, inexistente autorização legal de responsabilização dos sócios. O artigo 135 do CTN retrata de modalidade de responsabilização direta e exclusiva de terceiros e, conseqüentemente, caso de exclusão da responsabilidade da sociedade para aquele exclusivo fato – imposição que só pode ocorrer quando comprovado, pela Fazenda Pública, o excesso de poderes ou a infração à lei comercial ou tributária, quando esta última tipifica, por exemplo, condutas que configurem crimes contra a ordem tributária”.

Assim, a responsabilidade dos sócios e dirigentes disciplinada pelo artigo 135, do Código Tributário Nacional, decorre de “obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

²⁰ CANAZARO, Fábio. A Responsabilidade Tributária dos Sócios e Dirigentes em Relação ao Passivo Tributário da Sociedade Cooperativa. RDDT n. 145, out/07, p. 23.

Extrai-se ainda dos ensinamentos de Fábio Canazaro, que é indispensável para a responsabilização dos sócios e dirigentes da pessoa jurídica de direito privado que esta decorra da legislação tributária, devendo a mesma tipificar a conduta que configure excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Conforme já mencionado, o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional trata da figura dos diretores, gerentes ou administradores das pessoas jurídicas. Assim, deve-se ressaltar que os mencionados sujeitos devem obrigatoriamente exercer atividades de gestão, controle e demais atos de natureza burocrática.

Assim, os sujeitos que não representem a sociedade perante o mercado de uma forma geral e ainda, perante a Administração Pública, ou seja, os diretores, gerentes e administradores que não possuam qualquer relação com o braço organizacional da sociedade, não podem ser alcançados pela responsabilização aqui tratada.

Dessa forma, verifica-se que não é necessário que o responsável pelo débito tributário seja sócio da sociedade, bastando alcançar a função de gerente ou administrador com poderes de administração.

Sobre o tema, ensina Adriano Vidigal Martins²¹:

“O empregado com poderes de gerência e que pratica algum dos atos mencionados pelo art. 135, caput, do Código Tributário Nacional pode ser responsabilizado com seu patrimônio pessoal pelo pagamento do crédito tributário. O pré-requisito da responsabilização tributária é o exercício da gerência e não da condição de sócio da pessoa jurídica de direito privado”.

²¹ MARTINS, Adriano Vidigal. A contagem do prazo prescricional do crédito tributário em relação aos sócios administradores. RDDT n. 216/7, set/2013.

Quanto à infração à lei, deve-se observar um tema de suma relevância, qual seja, o inadimplemento tributário. É prática rotineira da Fazenda Pública imputar responsabilidade tributária aos sócios, gerentes e diretores de pessoas jurídicas de direito privado pela mera ausência de recolhimento do tributo devidamente constituído. Ocorre que, nos termos do artigo 135, do Código Tributário Nacional, haverá a responsabilização pessoal dos sujeitos integrantes de seu rol, somente se estes agirem com infração de lei, de modo que o mero inadimplemento do tributo não configura a infração tratada pelo citado dispositivo legal.

O Colendo Superior Tribunal de Justiça²² firmou entendimento nesse mesmo sentido, vez que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no artigo 135, do Código Tributário Nacional, sendo indispensável para tanto, que tenha agido com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto da pessoa jurídica.

O legislador, no que tange ao contrato social e estatuto da pessoa jurídica, abarcou as duas formas de constituição de sociedades, objetivado assim, alcançar as sociedades comerciais e as sociedades civis. Dessa forma, os dirigentes que excederem os poderes que lhe foram conferidos através de seus atos constitutivos, estarão afrontando o próprio contrato social ou estatuto.

Fato é que, a pessoa jurídica não se confunde com a pessoa dos sócios e administradores. Tal afirmação é de sua importância, pois somente após a identificação de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei e atos constitutivos da pessoa jurídica, os sócios e diretores poderão ser responsabilizados.

²² STJ, 1. T., AgRg no REsp 1295391/PA, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, set/2013.

Verifica-se, portanto, que a responsabilidade pessoal decorre de ato praticado com ilicitude, por conta e risco do sócio ou administrador, ato este que deve ser devidamente apurado, tendo em vista tratar-se de pressuposto de fato da responsabilidade.

Nesse sentido, vejamos o voto da Ministra Ellen Gracie no RE 562.276, ainda sob julgamento pelo Colendo Supremo Tribunal Federal²³:

“O art. 135 do CTN estabelece a responsabilidade dos diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas... Como se vê, estamos em face de uma regra matriz de responsabilidade tributária que não se confunde, de modo algum, com a regra matriz de incidência de qualquer tributo. Tem sua estrutura própria, partindo de um pressuposto de fato específico, sem o qual não há espaço para a atribuição da responsabilidade. E seu caráter geral permite aplicação relativamente aos diversos tributos, não estando jungida à responsabilidade por tal ou qual imposto ou contribuição em particular. O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias. A contrario sensu, extrai-se o dever formal implícito cujo descumprimento implica a responsabilidade, qual seja o dever de, na direção, gerência ou representação das pessoas jurídicas de direito privado, agir com zelo, cumprindo a lei e atuando sem extrapolação dos poderes legais e contratuais de gestão, de modo a não cometer ilícitos que acarretem o inadimplemento de obrigações tributárias. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça há muito vem destacando que tais ilícitos, passíveis de serem praticados pelos sócios com poderes de gestão, não se confundem com o simples inadimplemento de tributos por força do risco do negócio, ou seja, com o atraso no pagamento dos tributos, incapaz de fazer com que os diretores, gerentes ou representantes respondam, com seu próprio patrimônio, por dívida da sociedade (Primeira Seção, EAg 494.887 e REsp 374. 139). Exige isto, sim, um ilícito qualificado, do qual decorra a obrigação ou o seu inadimplemento, como no caso da apropriação indébita (REsp 1.010.399 e REsp 989.724). O art. 135, pois, regula a responsabilidade pessoal dos sócios gerentes, diretores e representantes em caráter geral,

²³ STF. RE 562.276/PA. DP 10/10/2014 – Ata n. 147/2014. DJE nº 198.

com aplicação a tributos de quaisquer dos entes políticos, para tanto estabelecendo seu pressuposto de fato próprio. E, como uma norma geral, não poderia ter sido desconsiderada pelo legislador ordinário federal quanto à disciplina dos tributos de sua competência”.

Além da caracterização de ato cometido com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto, é necessário que o sócio, diretor ou administrador, esteja na administração da pessoa jurídica ao tempo do fato gerador, o que justifica o ajuizamento de Execuções Fiscais em face dos mesmos ou ainda, o redirecionamento das demandas executivas, após o devido processo de apuração.

Não é demais lembrar que não haverá a responsabilização dos sócios e administradores da pessoa jurídica que esporadicamente deixam de adimplir os tributos, para que seja possível dar continuidade às suas atividades comerciais. O artigo 135 do Código Tributário somente será aplicado no caso de evasão ou sonegação fiscal, sendo que em tais casos, os sócios ou administradores responderão pessoalmente pela dívida.

Dessa forma, conclui-se que para a responsabilização tratada pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional, a má-fé e o dolo devem ser provados e não presumidos, sendo necessário para tanto, a imputação de um processo para a apuração da ocorrência ou não do ato doloso.

3.1 – O Ônus da Prova do Fato Jurídico da Responsabilidade do Sócio-Administrador

Conforme amplamente demonstrado nos tópicos anteriores, para que o diretor ou administrador da pessoa jurídica de direito privado seja responsabilizado

nos termos do artigo 135, do Código Tributário Nacional, é necessário o preenchimento de dois requisitos, quais sejam, a comprovação da prática de ato com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto, e ainda, que o sujeito em questão, esteja na administração da pessoa jurídica ao tempo do fato gerador.

Tendo em vista as definições e pressupostos para a espécie de responsabilidade tratada pelo artigo 135, do Código tributário Nacional, a temática que será abordada nesse capítulo, versará sobre o ônus da prova, ou seja, se compete ao Fisco à comprovação do preenchimento dos requisitos que ensejam a responsabilização pessoal dos sócios ou se compete ao contribuinte a prova em sentido contrário.

Tal questão deve ser abordada sob dois aspectos: quando o nome do sócio ou administrador já se encontra incluído na Certidão de Dívida e, quando, no curso da demanda, há o redirecionamento da Execução Fiscal contra este.

Importa destacar que os atos praticados pela Administração pública são dotados de presunção de legitimidade, presunção esta que não afasta o dever do Fisco em comprovar o acontecimento do fato jurídico através de processo administrativo próprio.

O chamado processo administrativo fiscal, possui a finalidade de asseverar a apuração da ocorrência do fato gerador, a aplicação das penalidades cabíveis e a constituição do crédito tributário, com estrita observância do princípio da legalidade.

Deve-se destacar que o processo administrativo fiscal deve observar os diversos princípios informadores do processo judicial e as garantias dos

contribuintes, dentre eles, o princípio da verdade material, que objetiva atingir a máxima aproximação entre a materialidade do evento econômico e a sua formalização através do lançamento tributário.

Diante do conceito do princípio da verdade material, verifica-se que sua observância pela Administração Pública é obrigatória, cabendo a esta, aplicá-lo na averiguação das infrações cometidas, ao lançar o crédito tributário e em todas as demais funções que lhe compete.

Conclui-se que o princípio da verdade material objetiva a busca pela realidade dos fatos, que somente pode ser obtida através do estudo aprofundado do caso concreto, juntamente com a análise da legislação tributária.

Tendo em vista que compete somente a Administração pública o ônus de constatar e comprovar os fatos passíveis de tributação, mostra-se imprescindível a observância do princípio da verdade material, no processo administrativo fiscal.

Assim, no que tange a responsabilização pessoal dos sócios, em que pese a presunção de legitimidade dos atos administrativos, caso a Administração Pública não comprove que os sócios ou dirigentes da pessoa jurídica agiram com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, estes não poderão ser responsabilizados nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional, devendo o lançamento tributário e o ajuizamento do executivo fiscal, se dar exclusivamente em face da pessoa jurídica.

É prática comum do Fisco o ajuizamento de executivos fiscais em face da pessoa jurídica e, sucessivamente, na impossibilidade de satisfação do crédito tributário em face desta, o redirecionamento da Execução Fiscal contra os sócios, ou

seja, a inclusão dos mesmos no polo passivo da demanda, para que estes respondam pessoalmente pelos débitos.

Assim, quando do ajuizamento da Execução Fiscal, deve-se analisar se além da pessoa jurídica, os sócios e administradores também se encontram na Certidão de Dívida Ativa e ainda, se há fundamentação e indicação do processo administrativo em que a responsabilidade foi apurada. Isso porque, a Certidão de Dívida Ativa não pode inovar, devendo corresponder ao conteúdo do termo de inscrição em Dívida Ativa, que por sua vez, deve ser reflexo do procedimento administrativo mencionado.

Conforme já mencionado anteriormente, a presunção de certeza da Certidão de Dívida Ativa pressupõe a prévia análise da responsabilidade dos sócios e dirigentes em processo administrativo próprio, sendo assegurada a defesa do suposto responsável.

Sobre o tema, ensina Leandro Palsen²⁴:

“Há forte posicionamento jurisprudencial no sentido da suficiência da demonstração pelo Exequente, por petição nos próprios autos da Execução, de que o sócio exerceu a gerência na época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e que a obrigação decorre de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, de modo a ensejar a incidência do art. 135, III, do CTN”.

Em que pese o posicionamento exposto acima, não é aceitável que o Fisco, diante da impossibilidade de executar o crédito tributário através da pessoa jurídica, requeira, por pedido simples, o redirecionamento do feito executivo aos

²⁴ PALSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 16. ed. Ed. Livraria do Advogado, 2014, p.1097.

sócios, sem provas do cometimento de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, cabendo ao Fisco o ônus da prova.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho foi iniciado com a conceituação e os aspectos mais relevantes das obrigações tributárias, sendo estas definidas como prestações pecuniárias ou obrigações de fazer ou não fazer. Dessa forma, nos termos da corrente doutrinária aqui adotada, o interesse do Fisco manifesta-se não somente pelo interesse do tributo em forma de pecúnia, mas também pelo cumprimento de obrigações de cunho não econômico, exigidas da pessoa sujeita à tributação.

Portanto, tem-se que as mencionadas obrigações estão diretamente ligadas a relação tributária entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, relação esta, que resulta em direitos ao sujeito ativo e obrigações ao sujeito passivo.

Em leitura ao presente trabalho monográfico, verifica-se que sujeito ativo é o credor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa jurídica de direito público a quem a lei atribui a exigibilidade do cumprimento da prestação tributária, por sua vez, sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica a quem é conferido o cumprimento da obrigação principal ou acessória. Dessa forma, constata-se que a obrigação tributária acarreta em responsabilidade tributária para o sujeito passivo.

O Código Tributário Nacional trata da responsabilidade tributária em sentido amplo e em sentido estrito. Em sentido amplo, a responsabilidade tributária é a submissão de determinada pessoa, seja esta contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a satisfação da obrigação tributária e, em sentido estrito, a

responsabilidade tributária é a submissão em virtude de previsão expressa em lei, de terminada pessoa que não é contribuinte, porém está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária.

A responsabilidade tributária em sentido amplo é disciplinada pelo Capítulo V do Código Tributário Nacional, mais especificamente em seu artigo 128, enquanto que a responsabilidade tributária em sentido estrito é abordada pelo artigo 121, parágrafo único, inciso II, do mesmo diploma legal.

No presente trabalho, a responsabilidade tributária foi estudada com mais profundidade sob a ótica do sentido amplo, sendo esta dividida nas modalidades: dos sucessores, de terceiros e por infrações.

Após o estudo das modalidades de responsabilidade tributária, tratamos das hipóteses em que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são responsabilizados pessoalmente por débitos tributários da pessoa jurídica, nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Conforme disciplina o referido artigo, a responsabilidade dos sócios e dirigentes decorre de obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Dessa forma, para que ocorra a responsabilização pessoal dos sócios prevista no artigo 135, inciso III, do Códex, estes sujeitos devem ter cometido atos que infrinjam os seus deveres de representação, fiscalização e correta administração da pessoa jurídica, de modo que, o mero inadimplemento do tributo não enseja por si só, a responsabilização pessoal dos sócios.

Assim, verifica-se que é indispensável para a responsabilização dos administradores, que estes tenham agido com dolo, em atos de infração à lei, contrato social ou estatuto.

Diz-se que a reponsabilidade tratada pelo artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional é pessoal, em razão da possibilidade dos administradores responderem com seu patrimônio pessoal pelos débitos tributários da pessoa jurídica.

Por fim, o presente trabalho aborda a questão do ônus da prova sob dois aspectos diferentes, quais sejam, quando o nome do sócio ou administrador já se encontra incluído na Certidão de Dívida e, quando, no curso da demanda, há o redirecionamento da Execução Fiscal contra este.

Os atos administrativos são dotados de presunção de legitimidade, em que pese tal presunção não ser absoluta. Dessa forma, para que haja a responsabilização pessoal dos sócios ou dirigentes da pessoa jurídica, a Administração Pública deve comprovar que estes agiram com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

Caso não haja a devida apuração e a comprovação das ilegalidades cometidas pelos sócios, estes não poderão ser responsabilizados nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional, devendo o lançamento tributário e o ajuizamento do executivo fiscal, se dar exclusivamente em face da pessoa jurídica.

Com o ajuizamento da Execução Fiscal deve-se analisar se além da pessoa jurídica, os sócios e administradores também se encontram na Certidão de

Dívida Ativa e ainda, se há fundamentação e indicação do processo administrativo em que a responsabilidade foi apurada, tendo em vista que a Certidão de Dívida Ativa deve ser reflexo do procedimento administrativo mencionado.

Ainda que os sócios não integrem o polo passivo da Execução Fiscal quando de sua distribuição, é inaceitável que o Fisco requeira o redirecionamento da demanda à pessoa dos sócios, exclusivamente em razão da impossibilidade de satisfação do crédito tributário através do patrimônio da pessoa jurídica, cabendo novamente ao Fisco o ônus da prova, evitando-se assim, práticas abusivas e ilegais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

CANAZARO, Fábio. A Responsabilidade Tributária dos Sócios e Dirigentes em Relação ao Passivo Tributário da Sociedade Cooperativa. RDDT n. 145, out/2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 20. Ed. Ver. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

FERNANDES, Edison Carlos. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de direito tributário. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33. ed. Malheiros, 2012.

MACHADO, Hugo Brito. Curso de Direito Tributário. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, Adriano Vidigal. A contagem do prazo prescricional do crédito tributário em relação aos sócios administradores. RDDT n. 216/7, set/2013.

MELO, José Eduardo Soares. Curso de Direito Tributário. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007.

NORONHA, Fernando. Direito das Obrigações: fundamentos do Direito das Obrigações: introdução à responsabilidade civil: volume 1. 1. ed. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2003.

PALSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 16. ed. Ed. Livraria do Advogado, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2. ed. Saraiva, 2012.

Legislação consultada:

Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1996. Código Tributário Nacional.

Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil Brasileiro.

Constituição da Pública Federativa do Brasil de 1988.

Sítios eletrônicos consultados em 3 de Março de 2015 às 16 horas:

<http://jus.com.br/artigos/25325/a-responsabilidade-tributaria-dos-administradores-de-pessoa-juridica-e-sua-previsao-no-artigo-135-iii-do-codigo-tributario-nacional/2>

<http://www.stf.jus.br/>

<http://www.stj.jus.br/>