

PUC/SP – PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Bruna Araujo Cury

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR,
ARTIGO 135, III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E O ÔNUS DA PROVA**

São Paulo

2014

Bruna Araujo Cury

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR,
ARTIGO 135, III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E O ÔNUS DA PROVA**

Monografia apresentada ao curso de
Especialização em Direito Tributário, da Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP -
como requisito parcial para a obtenção do título de
Especialista

São Paulo

2014

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo a análise dos principais aspectos legais, jurisprudenciais e doutrinários quanto à responsabilização dos sócios, na qualidade de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica na ceara tributária, abordando inicialmente a relação jurídico-tributária de forma ampla e as espécies de responsabilidade. Dentre as responsabilidades aborda-se de forma mais aprofundada a responsabilidade do sócio, bem como o ônus da prova do fato ensejador desta, analisando a possibilidade de redirecionamento da Execução Fiscal à pessoa física do sócio discorrendo sobre a necessidade de constar previamente na Certidão de Dívida Ativa.

Palavras-chave: responsabilidade tributária dos sócios. ônus da prova. redirecionamento da Execução Fiscal. certidão da dívida ativa.

ABSTRACT

This study aims to analyze the main legal, jurisprudential and doctrinal aspects regarding the accountability of members, acting as directors, officers or representatives of legal entities in the tax ceara, initially addressing the legal-tax relationship broadly and species of responsibility. Among the responsibilities are of ap-further the liability of the partner as well as the burden of proof of this fact ensejador, analyzing the possibility of redirection of tax enforcement to individuals Partner discussing the need for previously included in the Certificate of Debt active.

Keywords: tax liability of the partners. burden of proof. redirection of Tax Enforcement. certificate of outstanding debt.

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO
- 2 RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA
 - 2.1 *SUJEITOS DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA*
 - 2.2 *OBJETO DA RELAÇÃO JURÍDICA*
- 3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA
 - 3.1 *RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES*
 - 3.2 *RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS*
 - 3.3 *RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES*
- 4 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS
 - 4.1 *HIPÓTESES DE RESPONSABILIZAÇÃO E CONDUTA DOLOSA*
- 5 MOMENTO DA APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE
- 6 REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL
- 7 O ÔNUS DA PROVA
- 8 CONCLUSÃO
- 9 REFERÊNCIAS

1 - INTRODUÇÃO

O escopo deste trabalho é o estudo analítico da norma que dispõe sobre a responsabilidade tributária dos sócios administradores, especialmente a luz do artigo 135, III do Código Tributário Nacional.

Tema de suma importância no direito tributário, visto que os Fiscos, federais, estaduais e municipais, vêm, constantemente, inserindo o nome dos sócios da pessoa jurídica devedora no pólo passivo das execuções fiscais, atribuindo-lhes a responsabilidade pessoal pelos débitos fiscais da sociedade.

Tal prática é comum desde as pequenas empresas, até os grandes grupos econômicos, gerando grande preocupação dos sócios investidores e empreendedores.

Para melhor compreensão e desenvolvimento do tema, serão apresentados os principais aspectos da relação jurídico-tributária, onde será observada que ocorre no consequente da Regra Matriz de Incidência Tributária, bem como da obrigação tributária decorrente desta relação.

Posteriormente, serão analisadas as espécies de responsabilidade tributária em um contexto geral, onde se observará que o Código Tributário Nacional poderá conferir a responsabilidade pelo crédito tributário uma terceira pessoa, que não o contribuinte, mas que esteja diretamente vinculada ao fato gerador ou possua vínculo com a obrigação por expressa disposição da lei.

Por este motivo os sócios, mesmo na condição terceiro não vinculado à relação jurídico-tributária, possuindo patrimônio inconfundível e incomunicável com o patrimônio da pessoa jurídica devedora, podem sofrer constrições patrimoniais por dívidas tributárias da sociedade.

Ainda em relação à responsabilidade tributária, demonstra-se que o sistema tributário nacional nos prescreve três espécie: (i) Responsabilidade dos Sucessores, (ii) Responsabilidade de Terceiros e (iii) Responsabilidade por Infrações.

O artigo 134 do Código Tributário Nacional trata da **Responsabilidade de Terceiros**, determinando as hipóteses de solidariedade, aplicável quando da impossibilidade de exigir o cumprimento da obrigação principal por parte do contribuinte. Portanto, os agentes colacionados no referido dispositivo, figurarão como sujeito passivo da Execução Fiscal.

No entanto, a norma se completa com o disposto no artigo 135 do Código Tributário Nacional, prescrevendo que o terceiro será pessoalmente responsável pelos créditos tributários, respondendo inclusive com seu patrimônio pessoal, se houver praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Será abordado mais especificamente o inciso III do supracitado artigo, o qual se refere à responsabilidade dos sócios administradores das sociedades empresárias.

Demonstra-se que a legislação tributária estabelece alguns requisitos essenciais para que haja essa imputação de responsabilidade.

Entre esses requisitos, será abordada a necessidade de haver dolo do agente que praticou atos com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social, ou se somente a culpa já seria suficiente para enquadrá-lo como responsável tributário nos termos do artigo 135, III do Código Tributário Nacional.

Após uma análise detalhada na jurisprudência e no contexto da norma jurídica sobre a responsabilidade, vê-se que o mais adequado é que haja efetivamente o dolo do sócio administrador, eis que a conduta descrita no dispositivo exige a exige implicitamente.

Diante deste cenário, verifica-se que o mero inadimplemento da obrigação tributária não pode resultar em responsabilidade destes indivíduos com base no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Requisito também, é que tais agentes tenham agido com atos de administração da sociedade, estando revestido nesta condição para se enquadrem nesta modalidade de responsabilidade.

Após a análise mais detalhada destes requisitos, será abordada a possibilidade do redirecionamento da Execução Fiscal à pessoa destes agentes.

O que se conclui da norma jurídica é que antes desse redirecionamento, deve-se haver o processo administrativo tributário apurando a responsabilidade dos agentes, dando-lhes a oportunidade de se defenderem no momento oportuno, assegurando o direito aos princípios constitucionais da ampla defesa e ao contraditório.

Crucial este ponto do estudo, eis que os requisitos e pressupostos constantes no artigo 135, inciso III, não têm sido respeitados em alguns casos, resultando na violação do patrimônio pessoal dos sócios decorrente de uma Execução Fiscal ilegal.

Por fim, será abordado a quem caberia o ônus da prova do fato ensejador dessa responsabilidade, considerando a presunção de liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa goza de presunção de liquidez e certeza.

2 - RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Antes de adentrar na responsabilidade tributária, é importante passar brevemente pelos principais elementos da própria relação jurídico-tributária.

Relação jurídico-tributária, a qual é espécie do gênero relação jurídica, é definida por Paulo de Barros Carvalho¹ como *“vínculo abstrato, que surge pela imputação normativa, e consoante o qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, credor ou pretensor, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo ou devedor, o cumprimento da prestação de cunho patrimonial.”*

A relação jurídica surge no conseqüente da Regra Matriz de Incidência Tributária. Isto porque, a regra matriz têm em sua estrutura os elementos antecedente e conseqüente, sendo seus critérios: material, temporal e espacial, e, o pessoal e o quantitativo, de acordo com a classificação sugerida por Paulo de Barros Carvalho.

¹ Paulo de Barros, CARVALHO, Curso de Direito Tributário, p. 287

A hipótese ou antecedente, nas lições de Paulo De Barros Carvalho tem linguagem descritiva, coletando os elementos de fato da realidade social que almeja disciplinar e os qualificando normativamente como fatos jurídicos, condicionando-os ao espaço e ao tempo.

Ou seja, a regra-matriz de incidência tributária se trata de um juízo hipotético condicional que prevê um fato social (relativo à incidência) e liga a ele uma consequência, que é o próprio **nascimento da relação jurídica tributária**.

Portanto, notamos alguns elementos essenciais nesta definição, quais sejam (i) sujeito ativo, (ii) sujeito passivo e (iii) obrigação tributária.

2.1 - SUJEITOS DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Conforme a definição trazida no tópico anterior, verifica que a relação tributária é formada por dois pólos opostos, uma pelo sujeito ativo e outra pelo sujeito passivo.

O sujeito ativo, portanto, é aquele detentor do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária do sujeito passivo. Conforme prescreve o artigo 119 do Código Tributário Nacional: “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Neste ponto é importante ressaltar que existem duas correntes doutrinárias. Alguns autores alegam que somente as pessoas jurídicas de direito público dotadas de poder legislativo podem ser sujeito ativo de uma obrigação tributária, como Hugo de Brito Machado², quando diz que:

“Não há de se confundir a condição de sujeito ativo com a de destinatário do produto da arrecadação ou fiscalização de tributos, ou da execução de leis, serviços, atos ou decisões administrativas em

²MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. Fortaleza: Malheiros, 2003, p. 122-123.

matéria tributária. Essas atribuições podem ser conferidas por uma pessoa jurídica de direito público a outra, mas isto não implica transferência de condição de sujeito ativo. (...) Às pessoas jurídicas de direito privado apenas podem ser atribuídas as funções ou encargos de arrecadar, o que não constitui delegação de competência (CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, art. 7º).”

Por outro lado, alguns autores defendem que para ser sujeito ativo da relação tributária, independe do sujeito titularizar o exercício da competência tributária. Paulo de Barros Carvalho³ afirma que “o sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária e, no direito brasileiro, pode ser uma pessoa jurídica, pública ou privada, se bem que não vejamos empecilho técnico de que seja um pessoa física.”

Já o sujeito passivo é aquele que tem o dever de cumprir com a obrigação pecuniária. Ou seja, na sujeição passiva há uma relação de submissão ao regime jurídico tributário, vez que direta ou indiretamente, o sujeito vincula-se à figura do tributo.

O Código Tributário Nacional assim define:

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.

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

Seguindo o entendimento de Paulo de Barros Carvalho, bem como os dispositivos do Código Tributário Nacional, conclui-se que o sujeito passivo será aquele que, obrigatoriamente, constar no pólo passivo de uma relação jurídico-tributária, aquele de quem, juridicamente, se exige o cumprimento da obrigação.

³CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 149.

Aqui, é importante ressaltar que há doutrinadores que divergem do conceito, como Renato Lopes Becho⁴, em que afirma ser sujeito passivo somente aqueles classificados como “diretos”, o qual extrai efetivamente a vantagem econômica, ou seja, aquele que pratica o fato gerador.

Não parece ser a classificação mais adequada, pois, o terceiro responsável também integra a relação jurídica tributária. Aliás, é ele que, em alguns casos, passa a responder pessoalmente pela obrigação tributária.

2.2 - OBJETO DA RELAÇÃO JURÍDICA

O objeto da mencionada relação jurídico-tributária, como toda relação jurídica, é a própria finalidade desta. Ou seja, a obrigação, no direito tributário, não possui conceituação diferente da que lhe é conferida no direito obrigacional comum.

Assim, o objeto é ao mesmo tempo o direito subjetivo do sujeito ativo da relação jurídica e o dever obrigacional do sujeito passivo.

A obrigação tributária, nos termos do Código Tributário Nacional, poderá ser principal ou acessória, entendendo como principal o próprio pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, de natureza patrimonial, enquanto que a acessória seriam os “deveres” do contribuinte, prestações, que permanecem mesmo com a extinção ou inexistência da obrigação principal.

Portanto, no âmbito tributário o seu objeto será um dar, fazer ou não fazer de conteúdo pertinente a tributo.

3 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

⁴Renato Lopes, BECHO, Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária, p. 156

No Código Tributário Nacional, a figura do responsável está prevista no artigo 121, confira-se:

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. (não grifado no original)

Referido instituto é complementado, essencialmente, pela norma contida no artigo 128, que assim prescreve:

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

Pela redação do dispositivo supracitado, verificamos que a figura do responsável tributário estará presente sempre que a imposição do ônus no adimplemento da obrigação decorrer de disposição expressa da lei.

Assim, o legislador pode atribuir o dever de cumprimento da obrigação tributária um sujeito diverso daquele que realizou a materialidade do fato jurídico-tributário (denominado contribuinte pelo artigo 121 do Código Tributário Nacional), desde que guarde vínculo com o fato gerador da respectiva obrigação.

Em outras palavras, torna-se ilícito a atribuição da responsabilidade tributária para o indivíduo que não tenha relação com o fato gerador do tributo, por violação direta ao artigo 128 do Código Tributário Nacional.

Analisando mais profundamente o capítulo V do Código Tributário Nacional, concluímos que existem três espécies de responsabilidade tributária: (i) Responsabilidade dos Sucessores, (ii) Responsabilidade de Terceiros e (iii) Responsabilidade por Infrações.

3.1 - RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES

A responsabilidade dos sucessores, prevista nos artigos 129 ao 133 do Código Tributário Nacional, se verifica quando há transferência por ato negocial ou por lei, de direitos e obrigações a terceiros não originalmente sujeitos a determinada relação jurídica, mas que estão vinculados a seu antecessor. Ou seja, o responsável não realizou o fato gerador, porém, passa a ocupar a figura do antigo sujeito passivo.

Neste sentido, Aliomar Baleeiro⁵ ensina:

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.

Nesta modalidade, a responsabilidade pode ocorrer antes ou depois da constituição do crédito. Isto porque, o artigo 129 do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL prescreve que é a data do surgimento da obrigação tributária (ocorrência do fato gerador) que será considerada, sendo irrelevante o momento da constituição do crédito tributário.

A sucessão tributária pode ser causa *mortis*, comercial, falimentar ou imobiliária.

O capítulo inicia pela responsabilidade por sucessão dos adquirentes de bens imóveis, os quais ficam obrigados a pagar os débitos fiscais de seus sucedidos, conforme dispõe o artigo 130 do citado diploma legal.

Já os artigos 132 e 133 tratam da responsabilidade decorrente de operações empresarias, tais como as de aquisição, fusão, transformação ou incorporação.

⁵ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 745.

Por fim cabe ressaltar o parágrafo único do artigo 132 traz a responsabilidade no caso de extinção de pessoa jurídica que continua sendo explorada por qualquer sócio remanescente ou seu espólio, o que, para efeitos legais, configura-se sucessão empresarial, implicando na transferência da responsabilidade pelo pagamento do tributo.

3.2 - RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS

A responsabilidade de terceiros está prevista nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional. A primeira observação a ser feita é que está pacífico na doutrina e jurisprudência que o rol constante nestes dispositivos é taxativo, não sendo possível a inclusão de outros casos de responsabilidade além dos já enumerados nestes artigos.

Referidos dispositivos atribuem a responsabilidade tributária a sujeitos que guardam uma relação de um dever legal de gestão ou vigilância do patrimônio do contribuinte.

No artigo 134, percebe-se que estes sujeitos atuam regularmente, nos limites de suas atribuições legais ou convencionais, tendo, portanto, responsabilidade subsidiária.

Assim, somente respondem nos casos de inexistência ou insuficiência de bens em nome do contribuinte.

A responsabilidade prevista neste dispositivo legal depende da existência de dois requisitos: (i) impossibilidade de se exigir o cumprimento da obrigação principal do contribuinte e (ii) participação efetiva dos terceiros por meio de ação ou omissão, sem que tenham atuado com excesso de poder ou infração à lei ou contrato social, pois nestes aplicam-se as regras do artigo 135.

Por fim, importante ressaltar o parágrafo único do artigo 134, que esclarece a ser aplicável tal norma, em matéria de penalidades, somente às de caráter moratório.

Já o artigo 135, onde aprofundaremos o tema mais adiante, refere-se apenas a atos em que o terceiro tenha agido de forma irregular. Conforme própria redação legal, caso tenha agido com excesso de poder ou infração de lei, estatuto ou contrato social.

Assim, o terceiro fica obrigado ao pagamento do tributo, dos juros de mora, e de todas as penalidades cabíveis, inclusive a multa punitiva.

Sacha Calmon⁶ diz que

“(...) o dispositivo tem razão em ser rigoroso, já que ditos responsáveis terão agido sempre de má-fé, merecendo, por isso mesmo, o peso inteiro da responsabilidade tributária decorrente de seus atos, desde que tirem proveito pessoal da infração, contra as pessoas jurídicas e em detrimento do Fisco”.

Por fim, destaca-se que, nestes casos, o terceiro passa a responder pessoalmente pelas obrigações tributárias.

3.3 - RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES

A responsabilidade tributária por infrações encontra-se prevista nos artigos 136 a 138 do Código Tributário nacional.

O capítulo, segundo o artigo 136, traz a responsabilidade objetiva dos agentes ou responsáveis, ou seja, independentemente da intenção dos mesmos, nos casos de infração à legislação tributária.

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.

No entanto, destaca-se que o artigo 137 prescreve ser imprescindível a constatação da conduta dolosa por parte do infrator para que haja a responsabilidade pessoal do agente.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de

6 COELHO Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 725

administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

A responsabilidade pessoal do agente ocorrerá nas situações previstas nos incisos do supracitado dispositivo, sendo taxativas suas hipóteses.

Já o artigo 138 traz a hipótese de exclusão da responsabilidade, denominada por “denúncia espontânea”. A autodenúncia deve ser acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

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.

Ainda, o parágrafo único do mesmo dispositivo traz a ressalva de que a denúncia não pode ser apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

No entanto, no que se refere à denúncia espontânea, cumpre mencionar certa divergência na doutrina quando da sua aplicabilidade no âmbito da responsabilidade penal decorrente do ilícito tributário.

Nesse sentido importante observar o seguinte julgado:

“CRIMINAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECOLHIMENTO SEGUINTE À DENUNCIA ESPONTÂNEA. DEPOSITÁRIO INFIEL. INEXISTÊNCIA DE CRIME.

Orientação do Superior Tribunal sobre reputar inexistente o crime do art. 5º da Lei 7.492/86, c/c o art. 95, d e § 1º, da Lei 8.212/91, quando haja o pagamento parcelado do débito, ao que equipara o pagamento que siga a denúncia espontânea tratada no art. 138 do Código Tributário Nacional.” (Ac. un. Da 5ª Turma do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, RHC n. 5335/SP, Rel. Min. José Dantas, j. 4.2.1996, DL 6.5.1996, p. 14.434)”.

Apesar do imbróglio, Geraldo Ataliba⁷ já sustentava que a extinção da punibilidade neste caso é ampla:

“O ar. 138 do C.T.N. é incompatível com qualquer punição. Se são indiscerníveis as sanções punitivas, tornam-se peremptas todas as pretensões à sua aplicação.

Por tudo isso, sentimo-nos autorizados a afirmar que a auto-denúncia de que cuida o art. 138 do C.T.N. extingue a punibilidade de infrações (chamas penais, administrativas ou tributárias).”

A legislação penal que abordou o tema, também sofreu algumas modificações nos últimos anos. Porém, não será mais aprofundado o tema, visto que não é o escopo do presente trabalho.

4 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS – ARTIGO 135, III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O artigo 135 do Código Tributário Nacional dispõe que serão pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias aqueles que praticarem atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Neste sentido, Heleno Tórres⁸ ensina:

⁷ ATALIBA, Geraldo. “Denúncia espontânea e exclusão de responsabilidade penal” In Revista de Direito Tributário. nº 66. p. 29.

⁸ TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROS, Mary Elbe (coordenação). *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: QuartierLatin, 2005. p. 456.

Os gestores das pessoas jurídicas, não importando a denominação atribuída aos mesmos no contrato ou estatuto social, ou a modalidade jurídica que expressam a manifestação de vontade das pessoas jurídicas, respondem com seu patrimônio pessoal quando agem com violação à lei ou às regras societárias, obviamente na hipótese do não cumprimento do dever obrigacional do contribuinte-pessoa jurídica.

Aliomar Baleeiro⁹ também leciona:

“O terceiro que age com dolo, contrariando a lei, mandato, contrato social ou estatuto, torna-se, no lugar do contribuinte o único responsável pelas obrigações decorrentes daquela infração, por ter agido contra os interesses do próprio contribuinte”.

Referida norma tributária busca responsabilizar, pessoalmente, o agente que pratica atos de excesso de poderes ou infração à Lei ou estatuto social.

É de conhecimento notório que o patrimônio dos sócios e acionistas não se comunica com o patrimônio de suas respectivas sociedades, ante a personificação destas.

No entanto, o que ocorre na hipótese do artigo 135 do Código Tributário Nacional não se trata de desconsideração da personalidade jurídica, mas de imputação de responsabilidade.

A problemática é que o termo "pessoalmente responsáveis" contido no artigo 135 do Código Tributário Nacional gera divergências no entendimento doutrinário e jurisprudencial.

Alguns doutrinadores, como Leandro Paulsen defendem que esta responsabilidade é solidária entre o sócio administrador e a sociedade, não havendo exoneração da pessoa jurídica porque ela se beneficiaria da conduta ilícita ou irregular praticada pelos seus diretores ou gerentes.

No Superior Tribunal de Justiça¹⁰ há decisões com o mesmo entendimento

⁹ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 755.

*"Em se tratando de sociedade que se extingue irregularmente, impõe-se a responsabilidade tributária do sócio-gerente, autorizando-se o redirecionamento, cabendo ao sócio-gerente provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. (...) **Imposição da responsabilidade solidária**". (não grifado no original)*

Outros doutrinadores sustentam que esta responsabilidade é subsidiária.

Hugo de Brito Machado afirma que a imputação da responsabilidade tributária aos sócios administradores da pessoa jurídica não a desobriga, devendo os administradores responder de forma subsidiária, caso não seja possível a exigência do crédito tributário da pessoa jurídica.

Como não seria diferente, há na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça julgando no mesmo sentido¹¹:

*"É igualmente pacífica a jurisprudência do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA 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 Código Tributário Nacional**" (não grifado no original)*

Gerando maior indefinição no assunto, alguns doutrinadores também defendem que o artigo 135 do Código tributário Nacional prevê hipótese de responsabilidade tributária exclusiva dos sócios administradores, sem que subsista a responsabilidade da sociedade pelo crédito tributário.

Neste sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho¹² sustenta que *"a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros."*

¹⁰ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - REsp 1017732/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, 2ª turma, julgado em 25/03/2008, DJe 07/04/2008

¹¹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - REsp 1101728/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, 1ª SEÇÃO, julgado em 11/03/2009, DJe 23/03/2009

¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 10 ed. Revista e atualizada, Rio de Janeiro: Forense, 2009. p 132.

O que se vê na prática, é que a responsabilidade acaba sendo subsidiária. Isto porque, o Fisco somente redireciona a Execução Fiscal aos sócios administradores quando não encontrada a pessoa jurídica ou bens suficientes para satisfazer a obrigação tributária inadimplida.

Analisando toda a norma jurídica da responsabilidade tributária, parece ser mais adequado o entendimento de que a responsabilidade seja solidária. Isto porque, em um primeiro momento, a sociedade é beneficiada pelo ilícito tributário.

Como se sabe, na sociedade limitada, os administradores formam o órgão responsável pelos destinos da empresa, tendo como atribuições no âmbito da empresa, administrar efetivamente a sociedade, representando-a, manifestando a vontade da pessoa jurídica.

Portanto, ao menos que seja comprovado um benefício exclusivo do sócio administrador, ambos concorreram e se beneficiaram do ilícito (pessoa física e jurídica), sendo razoável que a responsabilidade seja compartilhada.

Não obstante a divergência, o que se tem claro pela norma jurídica é que referida responsabilidade estabelece a prática de um ilícito pelos sócios administradores.

Desta conclusão, trazemos duas observações importantes. A primeira é que o simples inadimplemento da obrigação tributária pela pessoa jurídica, não é suficiente para enquadramento do sócio administrador nesta modalidade de responsabilidade.

Ocorre que, nessa prática ilícita, discute-se a necessidade de haver dolo, ou somente com a culpa já se enquadraria no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Referidos tópicos serão mais aprofundados nos tópicos seguintes, onde veremos que o Código Tributário Nacional determina que a apuração e comprovação do dolo seja feito pelo ente público, sendo, inclusive, requisito necessário para eventual redirecionamento da Execução Fiscal.

Ainda, é imperioso ressaltar que não basta o terceiro ser sócio da pessoa jurídica devedora, sendo necessário que essa pessoa tenha praticado atos de administração, ou seja, o sócio deve ter agido, efetivamente, na administração da sociedade na época do fato gerador da obrigação tributária inadimplida.

4.1 – HIPÓTESES DE RESONSABILIZAÇÃO E A CONDUTA DOLOSA

Detalhando as hipóteses previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional, observa-se a primeira delas com a expressão do próprio diploma legal “excesso de poderes”.

Esta expressão busca indicar aqueles atos praticados fora da outorga ou autoridade conferida, em virtude do mandato ou função.

Para José Otávio Vaz¹³, o alcance desses poderes seria aqueles conferidos pela legislação comum, como a civil e comercial.

O próprio Código Civil Brasileiro, no artigo 1.080, traz a previsão de responsabilidade dos sócios pelos atos que violem lei ou contrato social.

Outra hipótese prevista no referido dispositivo legal, determina que são responsáveis tributários os diretores e gerentes que tenham cometido infração à lei ou violado o contrato social.

Portanto, observa-se que a normal jurídica busca responsabilizar aqueles que procederem com manifesta malícia contra as pessoas jurídicas que representam, justificando-se, assim, o tratamento mais rigoroso devido a manifesta má-fé destes.

Neste ponto é importante frisar que a mera falta de recolhimento do tributo, por si só, não se configura em violação à Lei.

¹³ VAZ, José Otávio de Vianna. A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no Código Tributário Nacional. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, pág. 137.

Sacha Calmon¹⁴ afirma: “*Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva, e sim subjetiva, ou seja, dolosa*”. Nesse diapasão, coube à jurisprudência analisar a natureza do ato estimulador da responsabilidade dos administradores.

Este também é o entendimento pacífico da jurisprudência atualmente, como se observa nos acórdãos do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA abaixo:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. ART. 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PRECEDENTES. MANUTENÇÃO DA DECISÃO AGRAVADA.
1. Há de ser mantido o entendimento segundo o qual não é cabível o redirecionamento da execução quando não houver comprovação de que o sócio-gerente agiu com excesso de mandato ou infringência à lei, ao contrato social ou ao estatuto, não sendo o simples não-recolhimento do tributo sendo suficiente para caracterizar infração à lei.
2. Precedentes desta Corte.
3. Agravo regimental a que se nega provimento"
(AgRg no AG 591.530/RS, Rel. Min. José Delgado.Primeira Turma, DJ 18.4.2005);

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL - REDIRECIONAMENTO - RESPONSABILIDADE PESSOAL PELO INADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SOCIEDADE - ART. 135, III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - APLICAÇÃO DA SÚMULA 211/SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.
1. Em matéria de responsabilidade dos sócios de sociedade limitada, é necessário fazer a distinção entre empresa que se dissolve irregularmente daquela que continua a funcionar
2. Em se tratando de sociedade que se extingue irregularmente, cabe a responsabilidade dos sócios, os quais podem provar não terem agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder.
3. Não demonstrada a dissolução irregular da sociedade, a prova em desfavor do sócio passa a ser do exequente (inúmeros precedentes).

¹⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 933

4. *É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o sócio somente pode ser pessoalmente responsabilizado pelo inadimplemento da obrigação tributária da sociedade se agiu dolosamente, com fraude ou excesso de poderes.*

5. *A comprovação da responsabilidade do sócio é imprescindível para que a Execução Fiscal seja redirecionada, mediante citação do mesmo.*

6. *Agravo regimental improvido"*

(AgRg no REsp 536.531/RS, Relatora Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 25.4.2005);

Sobre o tema, Hugo de Brito Machado também lessiona:

A referência a atos praticados com excesso de poderes indica muito claramente que a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros diz respeito aos créditos tributários originados de atos abusivos, não aos créditos tributários em geral não quitados por simples insuficiência da capacidade econômico-financeira da pessoa jurídica.

Mas há de se perceber uma pequena variação de entendimento de ser necessário haver o dolo dos sócios administradores, ou se a culpa também pudesse acarretar a responsabilidade, como o próprio acórdão¹⁵ acima menciona: “2. *Em se tratando de sociedade que se extingue irregularmente, cabe a responsabilidade dos sócios, os quais podem provar não terem agido com **dolo, culpa, fraude ou excesso de poder.***”

Todavia, parece temerário aceitar que só a culpa possa gerar a essa responsabilidade, pois, deve existir um ato fora dos padrões de diligência e ética de atuação, determinados em lei e nos contratos sociais da empresa, o que induz haver a intenção de agir dessa forma.

Mizabel Derzi¹⁶ entende que deve haver o dolo:

“O terceiro que age com dolo, contrariando a lei, o mandato, o contrato social ou o estatuto, dos quais decorrem seus deveres, em relação ao contribuinte, de representação e administração, torna-

¹⁵ AgRg no AG 591.530/RS, Rel. Min. José Delgado. Primeira Turma, DJ 18.4.2005;

¹⁶ DERZI, Mizabel Abreu Machado. Da unidade do injusto penal tributário. Revista de direito tributário 63. São Paulo: Malheiros, p. 217 e ss

se, no lugar do próprio contribuinte, o único responsável pelos tributos decorrentes daquela infração. É que o representante, o mandatário e o administrador com poderes de decisão - inclusive aqueles arrolados no art. 134 - podem abusar dos poderes que têm, em detrimento dos interesses do contribuinte.”

Contudo, conclui-se que para haver a ocorrência da incidência normativa do artigo 135 do Código Tributário Nacional, especificamente aos sócios administradores, se faz necessário que exista um ato doloso, que esteja direta e pessoalmente imputado à pessoa física do administrador, praticado com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto que resulte em uma obrigação tributária não autorizada.

5 - MOMENTO DA APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE

A norma jurídica determina que o para o chamamento do administrador, diretor, sócio ou gerente de uma sociedade para responder pelos débitos tributários da pessoa jurídica, é fundamental que o Fisco comprove a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social, nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Referida constatação e comprovação dos requisitos necessários à atribuição de responsabilidade tributária de terceiros, em substituição a responsabilidade pelo crédito tributário de origem da pessoa jurídica, deve ser no momento do lançamento tributário, previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Veja que o mencionado artigo 142 delega, expressamente, à autoridade administrativa a identificação do sujeito passivo:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Aliás, é notório que o chamamento do sócio administrador no próprio auto de infração, possibilitando sua defesa desde o início do processo administrativo, faz-se respeitar os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Neste sentido, Humberto Teodoro Junior¹⁷ leciona:

“Com relação à co-responsabilidade de terceiros pelos créditos tributários inscritos em nome de outrem, o que não se sabe, antes do regular processo administrativo de lançamento e inscrição do crédito também contra o possível co-responsável, é justamente se o terceiro apontado é, ou não, um legítimo responsável tributário. É precisamente, portanto, sua qualidade de responsável tributário que está a reclamar acertamento antes do ingresso da Fazenda em juízo executivo, pois do contrário estar-se-ia admitindo execução forçada sem título executivo e, conseqüentemente, sem a certeza jurídica da obrigação que se intenta realizar, sob coação estatal de medidas executivas concretas, imediatas e definitivas”.

Também se deve ressaltar o princípio da verdade material no processo administrativo fiscal, o qual busca, sobretudo, a verdade dos fatos. Portanto, cabe à Fiscalização verificar o que de fato ocorreu em determinada situação, analisando se realmente ocorreu a situação descrita na hipótese do fato gerador.

Fabiana Del Padre Tomé¹⁸ respalda essa questão assim dizendo:

Inconcebível, portanto, o posicionamento segundo o qual, diante da presunção de legitimidade dos atos administrativos, caberia ao contribuinte apresentar provas contrárias ao relatado nos atos de lançamento e aplicação da penalidade, incumbindo-se a autoridade administrativa apenas de ilidir as provas que o contribuinte juntar aos autos do processo instaurado. É insustentável o lançamento ou ato de aplicação de penalidade que não tenha suporte em provas suficientes da ocorrência do evento.

Ora, quando não há indícios ou provas de que o sócio teria agido com excesso de poderes ou infração a lei para seu próprio benefício, não se aplica a responsabilização de terceiros prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional, devendo o lançamento ser feito contra a pessoa jurídica.

¹⁷ Teodoro Junior, Humberto. Lei de Execução Fiscal: Comentários e Jurisprudência, 8ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002, pag. 28

¹⁸ De SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Forense, 2005. Cap. I – A prova no Processo Administrativo Fiscal – Fabiana Del Padre Tomé. p. 555.

Ainda no que se refere ao momento da apuração da responsabilidade tributária, vale mencionar os institutos da decadência e prescrição.

Como se sabe, o crédito tributário nasce quando houver a conversão em linguagem jurídica competente o fato e a respectiva relação tributária, objetivando o sujeito ativo, o sujeito passivo e o objeto da prestação, no bojo de norma individual e concreta, como ensina Paulo de Barros:

"Desse modo, entendo que o crédito tributário só nasce com sua formalização, que é o ato de aplicação da regra-matriz de incidência. Formalizar o crédito significa verter em linguagem jurídica competente o fato e a respectiva relação tributária, objetivando o sujeito ativo, o sujeito passivo e o objeto da prestação, no bojo de norma individual e concreta. Essa é a configuração lingüística hábil para constituir fatos e relações jurídicas, sendo o veículo apropriado à sua introdução no ordenamento.

Cumprir assinalar que a formalização e conseqüente constituição do crédito tributário podem ser feitas tanto pela autoridade administrativa, por meio do lançamento (artigo 142 do CTN), quanto pelo próprio contribuinte, em cumprimento a normas que prescrevem deveres instrumentais (art. 150 do CTN).

Cabe à autoridade administrativa ou ao contribuinte, conforme o caso, aplicar a norma geral e abstrata, produzindo norma individual e concreta, nela especificando os elementos do fato e da obrigação tributária, com o que fará surgir o correspondente crédito fiscal."

Portanto, caso haja seja apurada a responsabilidade do sócio administrador, imputando-lhe a mesma, neste momento é que se terá a constituição do crédito tributário para este, pois somente neste momento é que se terá a constatação do sujeito passivo, fazendo-se incidir a norma individual e concreta.

Assim, esta constituição do crédito deve se submeter, evidentemente, ao prazo decadencial de 5 (cinco) anos, conforme disposto nos artigos 150, parágrafo 4º e 173, I, ambos do Código Tributário Nacional.

6 - REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

Exaurido o tema de responsabilidade, passa-se a problemática da Execução Fiscal direcionada aos sócios administradores.

Como se observa, pragmaticamente, os sócios administradores somente são chamados à relação jurídico-tributária quando já ajuizada a Execução Fiscal e não localizada a pessoa jurídica que realizou o fato gerador.

Como já exposto acima, o redirecionamento da execução ao responsável tributário constante o artigo 135 do Código Tributário Nacional, impõe a necessidade de demonstração da prática de atos infracionais.

Ocorre que esta prova deveria ocorrer no âmbito do processo administrativo fiscal tributário.

É durante o processo administrativo que será possível verificar e imputar a responsabilidade, caso fique comprovado a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social. Aliás, somente assim terá se respeitado um dos princípios basilares do Processo Administrativo Fiscal que é o princípio da verdade material.

Além disso, o artigo 202, I do Código Tributário Nacional determina que o nome do devedor e do co-responsável deve constar no termo de inscrição em dívida ativa. Ora, não há como conceber que o nome de um terceiro seja colocado na certidão de dívida ativa sem que ele tenha participado do processo administrativo, pois é lá que será apurada a responsabilidade ou não do terceiro.

No entanto, o que se observa é que o judiciário tem aceitado o redirecionamento da Execução Fiscal aos sócios sem que este conste no processo administrativo ou se quer na Certidão de Dívida Ativa.

Em notícia extraída do sítio do Superior Tribunal de Justiça, publicado em 16/08/2013¹⁹ entende-se que, apesar de exigirem a comprovação da conduta dolosa do sócio administrador, não se exige que este tenha participado do processo administrativo.

O redirecionamento de Execução Fiscal só é cabível quando fica comprovado que o sócio-gerente da empresa agiu com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa. Com esse entendimento, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA) rejeitou recurso da Fazenda Nacional contra uma empresa do Nordeste.

A Fazenda recorreu ao SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA contra decisão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF5), que determinou a exclusão do sócio-gerente do polo passivo por entender que a devolução de correspondência enviada com Aviso de Recebimento (AR) não basta para caracterizar dissolução irregular, o que possibilitaria o redirecionamento.

O ministro Humberto Martins, relator do recurso, destacou os fundamentos do TRF5 ao apreciar a questão: “A responsabilidade do sócio pelos tributos devidos pela sociedade, ou redirecionamento, como preferem alguns doutrinadores e juízes, não é absoluta, segundo informam os artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional. Ao contrário, a regra é a irresponsabilidade.”

O tribunal de origem salientou ainda que a responsabilidade não é objetiva, devendo estar configurado nos autos o agir excessivo ou ilegal do sócio.

Em seu voto, Humberto Martins destacou que a simples devolução de carta por AR não configura prova de dissolução irregular. Segundo o ministro, a decisão do TRF5 afirmou que não há indícios de dissolução irregular da empresa executada, assim como o sócio-gerente não agiu com excessos de poderes ou infrações à lei ou estatuto social, o que impossibilita o redirecionamento da Execução Fiscal.

*Quanto à alegação da Fazenda de que haveria nos autos outros indícios de dissolução irregular da empresa, isso não pôde ser analisado pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA porque implicaria reexame de provas em recurso especial, o que é proibido pela Súmula 7.
(não grifado no original)*

¹⁹ http://www.SuperiorTribunaldeJustica.jus.br/portal_SuperiorTribunaldeJustica/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=110801

Portanto, se admite o redirecionamento da Execução Fiscal ao sócio responsável, conclui-se que este não participou do processo administrativo, pois, se assim não fosse, já estaria previamente incluído na Certidão de Dívida Ativa e no início da Execução Fiscal.

Cabe esclarecer que, não se discute o redirecionamento em casos de dissolução irregular da sociedade, o que é mencionado na notícia publicada no site do Superior Tribunal de Justiça, mas tão somente em relação às hipóteses previstas no artigo 135, III do Código Tributário Nacional.

Alguns doutrinadores e julgadores fundamentam a possibilidade do redirecionamento considerando, também, o disposto no artigo 2º da Lei nº. 6.830/80 (Lei das Execuções Fiscais – “LEF”), pois trata da substituição da Certidão de Dívida Ativa:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

...

§ 8º - Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

O Código Tributário Nacional também traz disposição semelhante, em seu artigo 203, acrescentando que a defesa cujo prazo será reaberto, estará restrita na parte modificada:

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.

Ocorre que este artigo deixa ainda mais evidente a violação do princípio da ampla defesa e processo legal, pois, o sócio administrador sequer poderia discutir a origem do crédito tributário ou o direito material acerca da cobrança, mas tão somente sua responsabilidade nos Embargos à Execução.

7–O ÔNUS DA PROVA

Para que seja possível o chamamento do sócio administrador para responder pelos débitos tributários da pessoa jurídica, fica claro pela leitura dos tópicos acima que é fundamental a comprovação pela Fazenda Pública, de forma incontestada, que estes praticaram atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

O Código Tributário Nacional estabelece a que o dever jurídico de apuração dos fatos ensejadores da obrigação tributária, bem como da identificação do sujeito passivo da relação tributária cabe à Fazenda Pública. Mais uma vez ressalta-se o disposto no artigo 142 referido diploma, onde está disposto de forma expresso esse dever:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, **identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.** (não grifado no original)*

Observe que o dispositivo é claro em dizer que compete a autoridade administrativa constituir o crédito tributário, identificando o fato gerador desta obrigação, determinando a matéria tributável e o montante devido, além identificar o sujeito passivo dessa relação jurídica tributária.

Portanto, cabendo a identificação do sujeito passivo, não será diferente quando se tratar de um terceiro responsável por essa obrigação, que também passa a ser o sujeito passivo nesta relação tributária instaurada.

Também se conclui do indigitado dispositivo, que deve Fazenda Pública comprovar eventual conduta ilícita que coloque o sujeito na qualidade de responsável em decorrência deste ato.

Repisa-se, se a verificação e a comprovação de todos os elementos necessários para constituição do crédito tributário, inclusive o sujeito passivo, cabe à autoridade pública,

não há como se concluir ao contrário na comprovação do dolo dos sócios administradores, quando for o caso.

Isto porque, como explicitado acima, o dolo é elemento necessário para esta modalidade de responsabilidade, pois, trata-se de uma conduta maliciosa dos sócios administradores, deve haver, necessariamente, uma intenção em agir fora dos poderes outorgados pelos estatutos da empresa ou em infringir a lei.

Neste sentido Sacha Calmon complementa:

“Dá-se que a infração a que se refere o art.135 evidentemente não é objetiva, e sim subjetiva, ou seja, dolosa. Para os casos de descumprimento de obrigações fiscais por mera culpa, nos atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis, basta o art. 134, anterior, atribuindo aos terceiros dever tributário por fato gerador alheio. No art. 135 o dolo é elementar. Nem se olvide de que a responsabilidade aqui é pessoal (não há solidariedade); o dolo, a má-fé não de ser cumpridamente provados”

Este tema foi julgado pelo Supremo Tribunal Federal quando da análise do art. 13 da Lei 8.620/93.

Referido artigo dispôs que a simples condição de sócio geraria automaticamente a responsabilidade pessoal pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, sem que fosse necessária a comprovação da ocorrência das regras estampadas no art. 135 do Código Tributário Nacional em sua vertente objetiva e subjetiva.

Assim, somente com a constatação do inadimplemento, sem ser submetida a questão ao devido procedimento administrativo, a Certidão de Dívida Ativa já incluía, automaticamente, o nome dos sócios administradores.

A inconstitucionalidade da responsabilidade solidária, neste caso foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do RE 562276/PR:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93.

INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, 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 CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Person, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a conseqüência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, 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 CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo

único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.”

Entre outros aspectos interessantes do referido acórdão, pode-se interpretar que ficou decidido pela necessidade da comprovação dos atos ilícitos e comprovados pela Fazenda Pública, ou seja, o que se conclui é que o ônus da prova nos casos de responsabilidade dos sócios administradores cabe sempre ao Fisco.

Vale ressaltar, mais uma vez, que o simples inadimplemento não configura ato ilícito, havendo a necessidade de expressa indicação de motivos e provas que sustentem a responsabilização dos sócios. Neste sentido, segue o entendimento do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. PRESSUPOSTOS DE VIABILIDADE.

1. Para que se viabilize o redirecionamento da execução é indispensável que a respectiva petição descreva, como causa para redirecionar, uma das situações caracterizadoras da responsabilidade subsidiária do terceiro pela dívida do executado. Pode-se admitir que a efetiva configuração da responsabilidade e a produção da respectiva prova venham compor o objeto de embargos do novo executado. O que não se admite - e enseja desde logo o indeferimento da pretensão - é que o redirecionamento tenha como causa de pedir uma situação que, nem em tese, acarreta a responsabilidade subsidiária do terceiro requerido.

2. Segundo a jurisprudência do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, a simples falta de pagamento do tributo e a inexistência de bens penhoráveis no patrimônio da devedora (sociedade por quotas de responsabilidade limitada) não configuram, por si sós, nem em tese, situações que acarretam a responsabilidade subsidiária dos sócios. 3. A ofensa à lei, que pode ensejar a responsabilidade do sócio, nos termos do art. 135, III, do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, é a que tem relação direta com a obrigação tributária objeto da execução. Não se enquadra nessa hipótese o descumprimento do dever legal do administrador de requerer a autofalência (art. 8º do Decreto-lei nº 7661/45).

4. Recurso Especial improvido.

(REsp 513555/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02.09.2003, DJ 06.10.2003 p. 218. Disponível em: <http://www.Superior Tribunal de Justiça.gov.br>)

Assim, constata-se que o entendimento jurisprudencial evoluiu favoravelmente aos sócios administradores, dando-lhe segurança jurídica para (i) que o simples fato da sociedade empresarial ter inadimplido a obrigação tributária não possa configurar ato ilícito e, posteriormente, lhe atribuírem a responsabilidade.

Bem como, (ii) determina que o Fisco tenha o ônus de provar a responsabilidade do sócio administrador para que seja incluído na relação tributária, não podendo, simplesmente, lhe incluir na Certidão de Dívida Ativa e redirecionar a Execução Fiscal, sem que tenha participado do processo administrativo fiscal.

8 – CONCLUSÃO

Destacamos inicialmente que a obrigação tributária é o vínculo jurídico entre dois sujeitos, sendo eles Sujeito Ativo e Sujeito Passivo, verificado no conseqüente da regra matriz de incidência tributária.

O sujeito passivo desta relação tributária poderá ser o próprio contribuinte ou um terceiro responsável, que estará sempre vinculado ao fato gerador ensejador da obrigação tributária, conforme dispõe o artigo 128 do Código Tributário Nacional.

Este responsável, conforme o artigo supracitado, poderá substituir o contribuinte na obrigação tributária, ou ter-lhe atribuído caráter supletivo do cumprimento desta obrigação.

No que tange a responsabilidade tributária, o Código Tributário Nacional reporta-se a dois tipos; a responsabilidade tributária por substituição, nos casos em que, por força da lei, um terceiro assume o lugar do contribuinte e a responsabilidade tributária por transferência, em que a obrigação tributária é transferida a um terceiro responsável. Esta responsabilidade pode ser subdividida em Responsabilidade Solidária, Responsabilidade dos Sucessores e Responsabilidade de Terceiros.

Dentro da responsabilidade de Terceiros, encontramos o artigo 135 do Código Tributário Nacional que prevê a possibilidade de ser responsável o sócio que, na condição de administrador da empresa, tenha praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Cabe frisar, neste ponto, que a simples falta de pagamento do tributo não determina a responsabilização do sócio, sendo indispensável que o Fisco comprove o dolo do sócio administrador. Neste momento, também deverá ser comprovado que o sócio estava revestido na condição de administrador da empresa à época do fato gerador, já que a mera condição de sócio não é suficiente para caracterizar a responsabilidade disposta no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Nesta modalidade de responsabilidade, não há que se falar, em desconsideração da personalidade jurídica, tendo em vista que o Código Tributário Nacional ao determinar a responsabilidade tributária dos sócios administradores estabelece, de modo expresso, a responsabilidade a terceiro, ou seja, não está desconsiderando a personalidade jurídica mas, elegendo legalmente o responsável.

Após apurada a responsabilidade do sócio administrador pela obrigação tributária, este responderá pessoalmente perante o Fisco, inclusive com seu patrimônio pessoal, pelas obrigações tributárias da sociedade pela qual foi responsável por sua origem.

A legislação tributária é clara ao estabelecer ao Fisco o dever de provar que o sócio administrador agiu com excesso de poderes ou cometeu infração à lei ou aos estatutos sociais, essencialmente pelo quanto disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Ocorre que a problemática pairava na jurisprudência majoritária que entendia ser possível o direcionamento da Execução Fiscal na pessoa do sócio, sempre que este constasse previamente na Certidão de Dívida Ativa.

Atualmente temos jurisprudência mais confortável aos sócios e contribuintes, pois, o nome do sócio só poderá constar na Certidão de Dívida Ativa se este tiver participado previamente do processo administrativo, com a devida garantia do princípio do contraditório e da ampla defesa.

9 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Malheiros, 1997.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BECHO, Renato Lopes. Sujeição Passiva e responsabilidade Tributária. São Paulo, Dialética, 2002.
- BRASIL. Código Civil. 9. ed. São Paulo Rideel, 2009.
- BRASIL. Código Tributário Nacional. 9. ed. São Paulo: Rideel, 2009.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. 9. ed. São Paulo Rideel, 2009.
- BRASIL Decreto n. 70.235, de 06 de março de 1972. 9. ed. São Paulo Rideel, 2009.
- BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. 9. ed. São Paulo Rideel, 2009.
- BRASIL. Lei nº 11.672, de 8 de maio de 2008. 9. ed. São Paulo Rideel, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 18. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 12. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.
- COELHO, Fábio Ulhôa. Manual de Direito Comercial. 15. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2004.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário. 9. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- JUSTEN FILHO, Marçal. Desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.
- HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial. São Paulo: Dialética, 2001.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 8ª edição revista e atualizada. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado e Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul, 2006.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. A Prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2005.

TÔRRES, Heleno. Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

WAMBIER, Luiz Rodrigues (coord.); ALMEIDA, Flávia Renato Correia de; TALAMINI, Eduardo. Curso Avançado de Processo Civil: Teoria Geral do Processo e Processo de Conhecimento. 10. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. 1 v.