

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E
EXTENSÃO – COGEAE**

DANIEL RAMOS

**O ARTIGO 135, INCISO III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E AS PROVAS
PARA AFIRMAR OU INFIRMAR A RESPONSABILIDADE DO SÓCIO
ADMINISTRADOR**

São Paulo

2014

DANIEL RAMOS

**O ARTIGO 135, INCISO III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E AS PROVAS
PARA AFIRMAR OU INFIRMAR A RESPONSABILIDADE DO SÓCIO
ADMINISTRADOR**

**Monografia apresentada à Coordenadoria
Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e
Extensão – COGEAE da Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo – PUC-
SP. como parte das exigências do Curso de
Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito
Tributário como um dos requisitos para
obtenção do título de Especialista em
Direito Tributário.**

**Orientador: Prof^o Luciano de Almeida
Pereira.**

São Paulo

2014

DANIEL RAMOS

**O ARTIGO 135, INCISO III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E AS PROVAS
PARA AFIRMAR OU INFIRMAR A RESPONSABILIDADE DO SÓCIO
ADMINISTRADOR**

**Monografia apresentada à Coordenadoria
Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e
Extensão – COGEAE da Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo – PUC-
SP. como parte das exigências do Curso de
Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito
Tributário como um dos requisitos para
obtenção do título de Especialista em
Direito Tributário.**

Orientador:

Profº Luciano de Almeida Pereira

DEDICATÓRIA

A minha querida mãe Aláide que tanto lutou para que pudéssemos concluir nossos estudos, e a todos aqueles que entenderam os momentos de ausência para a concreção desta jornada, é com muito garbo e galhardia que dedico também ao meu irmão Denis que nos agraciou com a notícia de aprovação no exame de ordem no momento que escrevo estas singelas palavras;

Ao meu pai Antonio (*in memoriam*) que nos deixou muita saudade.

AGRADECIMENTOS

Não posso deixar de agradecer a Deus, por proporcionar-me meios para esta jornada e outras que estão por vir;

Não poderia deixar de lembrar da minha namorada Danielly pela compreensão com que aceitou que estuda-se madrugadas a dentro para cumprir com as árduas tarefas do curso.

Agradeço a contribuição, para o conhecimento, que por nós foi adquirido, de todos os professores que lecionaram de forma brilhante por toda esta jornada, em especial ao nosso orientador Prof^o Luciano que contribuiu de forma a elucidar as nossas dúvidas, nos direcionando na construção deste trabalho indicando bibliografias e dando norte para a estrutura formal deste trabalho científico e, não poderia deixar de lembrar de todos os amigos que contribuíram de forma a construir o entendimento durante todos os seminários e debates da turma, em especial ao nosso amigo Antonio pelas sábias discussões que enriqueceu o estudo, também é de louvar-se a contribuição auxiliando a nossa pesquisa durante o curso de nosso assistente jurídico Alex.

RESUMO

Propõe-se tecer considerações sobre o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional abordando a produção de provas a serem produzidas pelo Fisco no procedimento para a constituição do fato jurídico tributário, e a produção de provas no Processo Administrativo Fiscal para a desconstituição do fato jurídico tributário sobre responsabilização do sócio administrador nas sociedades limitadas que age com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Em que pese à variedade de trabalhos doutrinários e jurisprudenciais a respeito do tema, busca-se construir a responsabilização com base na linguagem competente, no caso a linguagem das provas a fim de afirmar ou infirmar a responsabilidade do terceiro, haja vista que a Administração vem responsabilizando terceiros só por figurarem como sócios administradores nos contratos sociais das sociedades empresárias limitadas, sem provas de ter exercido de fato esses poderes e de ter agido com dolo. A construção deste trabalho se funda na Ciência do Direito com o conhecimento obtido no curso de Especialização em Direito Tributário, sem com tudo almejar o esgotamento da matéria.

PALAVRAS-CHAVE: Sociedade empresaria Limitada. Infração. Constituição do Fato Jurídico Tributário. Provas. Responsabilidade Pessoal dos Sócios.

ABSTRACT

We propose some considerations on Article 135, paragraph III of the National Tax Code addressing the production of evidence to be produced by the tax authorities in the procedure for the establishment of tax legal fact, and the production of evidence in Tax Administrative Procedure for the fact deconstitution tax on legal accountability of managing partner in limited partnerships acting with excessive powers or breach of law, social contract or statute. Despite the variety of doctrinal and jurisprudential work on the subject, it seeks to build accountability based on appropriate language, if the language of evidence to affirm or deny the responsibility of the third, considering that the Management has responsible for only the 3rd includes both administrators as partners in social contracts of limited partnerships entrepreneurs without evidence of having actually exercised such powers and acted intentionally. The construction of this work is based on the science of law with the knowledge gained in the course of Specialization in Tax Law, with all crave without the depletion of matter.

KEYWORDS: Limited Liability Company. Infraction. Constitution of Legal Tax Suit. Evidence. Personal Liability of Partners.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 CONCEITOS	10
1.1 Identificando o objeto e delimitando a matéria.	10
1.2 Direito positivo o objeto da Ciência do Direito.	11
2 A NORMA JURÍDICA.	13
2.1 Norma jurídica e enunciado prescritivo.	13
2.2 Norma jurídica em sentido estrito.	13
2.2.1 Norma jurídica estrutura hipotético-condicional.	14
2.2.2 Norma jurídica em sentido completo.	14
2.2.3 Norma jurídica geral e abstrata e norma jurídica individual e concreta.	15
2.3 A regra-matriz de incidência tributária – RMIT	17
3. INCIDÊNCIA E APLICAÇÃO DO DIREITO	19
3.1 Incidência ou aplicação do direito.	19
3.1.1 A incidência	19
3.2 Constituição do fato jurídico tributário	20
3.3 Lançamento tributário	21
4 TEORIA DAS PROVAS E SUA APLICAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO DO FATO JURÍDICO	23
5 SUJEIÇÃO PASSIVA	26
5.1 Sujeição passiva no Código Tributário Nacional	26
5.1.2 Responsabilidade Tributária	27

5.1.3 Responsabilidade tributária e suas espécies.....	28
6 O ARTIGO 135, INCISO III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	30
6.1 A responsabilidade do sócio administrador	30
6.2 Regra-matriz da responsabilidade de terceiro.....	32
6.2.1 Da necessidade de demonstração de conduta dolosa.....	34
6.2.3 Elementos para a caracterização da responsabilidade dos sócios administradores das sociedades limitadas.....	37
7 A IMPORTÂNCIA DAS PROVAS PARA A CARACTERIZAÇÃO DA RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO ADMINISTRADOR.....	40
7.1 Recapitulação e breve estudo da importância das provas para a caracterização da responsabilidade do sócio administrador	40
7.1.2 Da ambiguidade no emprego do substantivo agente	41
7.1.3 Da prova da infração - elemento factual	41
7.1.4 Da prova da autoria da infração - elemento pessoal	43
7.1.5 Do momento da produção da prova – ônus da prova – apreciação da prova.....	47
8 CONCLUSÃO.....	51
BIBLIOGRAFIA	55

INTRODUÇÃO

O Tributo é fonte de custeio do Estado, sem o qual não teria como fazer frente às despesas e orçamento da máquina administrativa, de tal forma que não é possível imaginar o Estado sem tributação.

No Estado Democrático de Direito a distribuição da competência para instituição de tributos é constitucional atribuída a União Federal, Estados, Municípios e ao Distrito Federal sendo instituído previamente por meio de lei dentro da competência destes entes.

Assim ocorrido o evento, previsto no critério antecedente da norma, vertido em linguagem competente, constituindo o fato jurídico, dá-se o laço obrigacional, surgindo o direito subjetivo do Estado, sujeito ativo, exigir o tributo do jurisdicionado sujeito passivo da obrigação que tem o dever de pagar.

De rigor a responsabilidade pela obrigação de pagar o tributo recai sobre o contribuinte pessoa física ou jurídica que direta ou indiretamente tenha relação com o fato jurídico Tributário, através da linguagem competente o Fisco, ocorrido o fato impositivo e subsumindo-se este na hipótese de incidência, insere no sistema norma individual e concreta através do lançamento individualizando o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária fixando *quantum* devido com a aplicação da alíquota e da base de cálculo.

Como exceção à regra o Código Tributário Nacional prevê várias espécies de responsabilização, trabalharemos com a responsabilização do terceiro previsto nos artigos 134 e 135 do CTN.¹

Fazendo mais um corte metodológico, trataremos da responsabilidade do inciso III, do artigo 135 do CTN², que trata da responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas quando praticam atos com excesso de poderes ou infração a lei, ao contrato social ou estatuto, e a necessidade da presença do elemento volitivo, dolo, o elemento pessoal e o elemento factual através da Teoria das Provas, tendo por conclusão afirmar ou infirmar a responsabilidade dos sócios que figuram em contratos de sociedades empresárias limitadas como administrador.

¹BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em:
< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> . Acesso em: 13 mar. 2014

² Ibid.

1 CONCEITOS

1.1 Identificando o objeto e delimitando a matéria.

Em todo trabalho técnico científico, o cientista tem que identificar o objeto e delimitar a matéria para chegar ao fim que se pretende, e assim o é também na Ciência do Direito que estuda o universo dos enunciados prescritivos, vale dizer o conjunto de normas válidas postas no sistema, fazendo tantos cortes metodológicos quanto necessário a fim de identificar o objeto e delimitar a matéria, para chegar ao fim almejado sem restar, o trabalho, prejudicado ao final.

Desta forma, devemos colher os elementos para aproximação do cientista com o objeto a ser analisado, a metodologia a ser aplicada no presente trabalho será a do Constructivismo Lógico-Semântico, realizando um estudo hermenêutico-analítico método este que possui coerência e nos dá o caminho para a construção de um trabalho com fundamento.

O Constructivismo Lógico-Semântico é o método utilizado para conhecimento de qualquer objeto fundado nas lições dos ilustres Professores PAULO DE BARROS CARVALHO e LOURIVAL VILANOVA na Escola Epistemológica do Direito, utilizando-se desta para o estudo da linguagem do legislador facilitando a compreensão do direito posto, na Semiótica e na Teoria dos Valores e numa postura analítica.

Como pontua o ilustre Professor PAULO DE BARROS CARVALHO:

Não se pode perder de vista a noção fundamental de que tanto a realidade normada quanto as próprias regras do direito positivo aparecem sempre na forma de texto. Nada melhor, portanto, que a concepção semiótica para submetê-lo a uma crítica rigorosa, passando e repassando a estrutura da ordem jurídica vigente, no que atina aos tributos, mediante uma série de considerações de cunho sintático, semântico e pragmático.³

Como primado todo o conhecimento se dá pela linguagem, não havendo outra forma de obter o conhecimento, o direito positivo se manifesta através de enunciados prescritivos produzidos pelo homem para disciplinar condutas intersubjetivas, manifesta-se em linguagem escrita, impregnada de valor, apresentando-se como um produto cultural.

³CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário. linguagem e método*. São Paulo : Noeses, 2008, p. 205.

Os fatos sociais para serem jurídicos dependem de prova para a sua constituição, o direito só opera por meio de linguagem, assim o direito não opera sobre eventos, somente sobre a construção lingüística desses eventos, ou seja, sobre os fatos jurídicos, sem que se produza a referida linguagem competente, aquela indicada pela lei, os acontecimentos sociais, mesmo que previstos em normas gerais e abstratas, não chegaram a fazer parte do direito, somente aqueles fatos ocorridos no mundo fenomênico que vertidos em linguagem competente, aquela indicada pela lei, constituirá o fato jurídico e a norma jurídica individual e concreta.

Assim elegemos a linguagem como instrumento para conhecimento do objeto, necessário se faz o estudo de outros elementos, no tópico seguinte, para delimitar o campo de análise do interprete constituído pelos enunciados prescritivos.

1.2 Direito positivo o objeto da Ciência do Direito.

Direito positivo implica em um conjunto de normas válidas postas num sistema, sua linguagem é a prescritiva, tem por objeto regular condutas intersubjetivas implementando valores é objeto da Ciência do Direito, esta se manifesta em linguagem descritiva daquelas normas jurídicas, duas linguagens que não se confundem.

Não se apresenta fácil num primeiro momento ao jurista a interpretação do direito positivo ante toda a sua complexidade, na lição do i. professor PAULO DE BARROS CARVALHO:

O direito, sabemos, é um fenômeno complexo. Uma forma, porém, de estudá-lo sem ter de enfrentar o problema de sua ontologia e isolar as manifestações normativas. Ali onde houver direito, haverá normas jurídicas (Kelsen). A que poderíamos acrescentar: e onde houver normas jurídicas haverá, certamente, uma linguagem em que tais normas se manifestem. Aprisionando, então, a linguagem prescritiva de um direito positivo historicamente dado, estaremos em condições de iniciar o processo de aproximação com o conjunto das unidades normativas, *expressões irreduzíveis de manifestação do deontico*.⁴

Na busca da construção deste trabalho, alerto que o estudo não foge a análise e aplicação da Teoria das Provas, para constituição do fato jurídico, e a consequente inserção da norma individual e concreta.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência tributária* – 1ª ed. rev. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 19-20.

Aqui vale a advertência de ALFREDO AUGUSTO BECKER⁵

Como todo o Direito Positivo, o Direito Tributário tem natureza instrumental e maneja-lo é Ciência que requer sensibilidade específica: atitude mental *jurídica*...A falta da supra indicada sensibilidade específica (atitude mental jurídica) em manejar o instrumento delicado que é o Direito Positivo, em especial o Direito Tributário, tem – no passado e no presente – produzido cacofonias doutrinárias que dilaceram os tímpanos do jurista.

Por questão de metodologia, e em atenção a metodologia enunciada para as investigações científicas adentramos no estudo da norma jurídica e sua estrutura objeto da próxima seção.

⁵BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário* – 5ª Edição. São Paulo : Noeses, 2010, p. 16

2 A NORMA JURÍDICA.

2.1 Norma jurídica e enunciado prescritivo.

Ao ingressarmos no universo das normas jurídicas, seguindo a metodologia proposta, logo há de observar-se a ambiguidade do termo ‘normas jurídicas’ *lato senso* significando ou podendo significar conjunto de enunciados prescritivos, *strictu senso* significando a construção das significações daquele conjunto de enunciados prescritivos que o interprete constrói no processo de interpretação.

Na lição do e. professor PAULO DE BARROS CARVALHO:

Pois bem. Uma coisa são os *enunciados prescritivos*, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas: outra, as *normas jurídicas*, como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.⁶

Não só por isso, o conjunto de enunciados prescritivos esta passivo de contradições e ambiguidades, para afastar essas aparências é que o interprete utiliza-se de uma linguagem descritiva, daqueles enunciados prescritivos afastando a ambiguidade e a contradição construindo as significações numa linguagem homogênea.

2.2 Norma jurídica em sentido estrito.

Observou-se na seção anterior a norma jurídica *stricto senso* como sendo as significações dos enunciados prescritivos que o interprete constrói no incansável processo de interpretação daqueles enunciados.

A norma jurídica em sentido estrito, traz como traço a mensagem deôntica completa, significações que são construídas a partir dos enunciados prescritivos, produto legislado, com estrutura da forma hipotético-condicional, uma hipótese (H) que é a descrição de uma situação do mundo social que implica uma consequência (C) relação jurídica entre dois ou mais sujeitos.

⁶CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência tributária* – 1ª ed. rev. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 24.

2.2.1 Norma jurídica estrutura hipotético-condicional.

Como estrutura normativa, composta de um antecedente implicando um conseqüente, ligadas por um dever ser neutro, descreve em seu antecedente uma conduta do mundo real, que se vier a ocorrer, vertido em linguagem competente, tem como desate o conseqüente, constituindo-se uma relação jurídica, regida por um dos operadores deônticos P-permitido, V-proibido ou O-obrigatório, neste sentido oportuno o ensinamento de i. jurista PAULO DE BARROS CARVALHO:

Quando se fala em incidência jurídico-tributária estamos pressupondo a linguagem do direito positivo projetando-se sobre o campo material das condutas intersubjetivas, para organizá-las deonticamente. Nenhuma diferença há entre a percussão de uma regra jurídica qualquer e a incidência da norma tributária, uma vez que operamos com premissa de homogeneidade lógica das unidades do sistema, consoante a qual todas as regras teriam idêntica esquematização formal, quer dizer, em todas as unidades do sistema encontraremos a descrição de um fato “F” que, ocorrido no plano da realidade fático-social, fará nascer uma relação jurídica (S’ R S’’) entre dois sujeitos de direito, modalizada com um dos operadores deônticos: obrigatório, proibido ou permitido (O, V ou P). Este princípio vigora ao lado daquela heterogeneidade semântica, pelo que os conteúdos de significação das unidades normativas seriam necessariamente diversos, a fim de que o conjunto pudesse cobrir os múltiplos setores da vida social.⁷

Com a lição do i. professor, temos a norma de incidência em que há uma hipótese e seu conseqüente, modalizada com um dos operadores deônticos, aplicável em qualquer matéria jurídica.

2.2.2 Norma jurídica em sentido completo.

Conclui-se neste tópico a significação de norma jurídica em sentido completo, visto que por questão metodológica do discurso científico, somente apreciamos singularmente aquela proposição do antecedente e do conseqüente, da qual dado um fato da vida real vertido em linguagem competente subsumindo-se na hipótese de incidência, nasce o vínculo obrigacional como conseqüente.

A norma jurídica em sentido completo tem dupla feição, sendo a norma jurídica primária que descreve uma hipótese de incidência e um dever, e a norma jurídica secundária aquele que prescreve uma sanção pelo descumprimento da norma primária fazendo atuar o Estado-Juiz para a concreção da obrigação descumprida advinda da norma jurídica primária.

⁷CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência* – 8ª ed. rev. São Paulo : Saraiva, 2010, p. 29.

A estrutura da norma jurídica primária é a mesma da norma jurídica secundária o que favorece um estudo lógico para análise de ambas, sendo que a norma jurídica primária, esta na categoria de norma jurídica, exatamente porque a norma jurídica secundária prevê uma sanção para o seu descumprimento, extraíndo-se esta sanção a que aludimos, aquela seria qualquer outra regra (moral, ética, etc.) que não interessam ao estudo proposto.

Melhor ensina o i. professor PAULO DE BARROS CARVALHO citando lição de LOURIVAL VILANOVA:

Em linguagem formalizada, dirigindo a atenção para a norma jurídica completa, no seu mínimo deontico, chegaremos a duas implicações: a da norma primaria e a da norma secundaria, unidas pelo conectivo disjuntor-includente. Consignemos a doutrina de Lourival Vilanova a respeito: "Seguimos a teoria da estrutura dual da norma jurídica: consta de duas partes, que se denominam norma primaria e norma secundaria. Naquela, estatuem-se as relações deonticas direitos/deveres, como consequência da verificação de pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações facticas ou situações já juridicamente qualificadas; nesta, preceituam - se as consequências sancionadoras, no pressuposto do não-cumprimento do estatuído na norma determinante da conduta juridicamente devida. (...) As denominações adjetivas 'primaria' e 'secundaria' não exprimem relações de ordem temporal ou causal, mas de antecedente lógico para consequente lógico."⁸

Constrói-se, desta forma, a norma jurídica completa no seu mínimo deontico, com a inter-relação da norma jurídica primária que alude a uma hipótese de incidência e um dever a ela inerente, com a norma jurídica secundária que prescreve uma sanção pelo descumprimento da norma jurídica primária, aplicável pelo Estado-Juiz.

2.2.3 Norma jurídica geral e abstrata e norma jurídica individual e concreta.

Seguindo a metodologia proposta, faremos mais uma incursão no imenso horizonte do estudo das normas, nesta seção trataremos da norma jurídica geral e abstrata e da norma jurídica individual e concreta.

Nesse universo do estudo das normas jurídicas pode-se tomar a norma geral e abstrata como aquela disciplinadora de condutas do mundo social impregnada de valor, feita para incidir sobre fatos do mundo fenomênico, qual seja direcionada a toda sociedade, de tal forma que esta só ira incidir, a partir da ocorrência de determinado fato do mundo fenomênico.

⁸VILANOVA, Lourival apud CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário. linguagem e método* – 8ª Edição. São Paulo : Noeses, 2008, p. 83-84.

Nesse percurso de concreção, faz-se mister a juridicização da ocorrência daquele fato do mundo fenomênico à partir da linguagem competente qualificando-o como fato jurídico, agora sim de interesse da seara do Direito.

Temos como norma geral e abstrata aquelas que não atuam diretamente sobre as condutas intersubjetivas, ou seja, descrevem um fato de possível ocorrência com um conseqüente, destinadas indeterminadamente ao conjunto da sociedade, para que estas venham a incidir, faz-se necessário a emissão de outras normas diretamente voltadas aos comportamentos das pessoas, individualizando os sujeitos de direito a qual se destinam, esse caminho é o processo de positivação do direito, em que vamos conseguindo uma maior aproximação dos fatos e ações reguladas pela norma geral e abstrata.

Assim tendo por fundamento as normas gerais e abstratas, constroem-se as normas individuais e concretas fazendo surgir com a ocorrência de um dado fato o laço obrigacional, em que um determinado sujeito tem uma obrigação, proibição ou permissão perante outro sujeito de direito, aqui encontramos a norma individual e concreta.

Não podemos deixar de trazer os ensinamentos da i. professora FABIANA DEL PADRE TOMÉ⁹

As normas gerais e abstratas, cujo típico exemplo são aquelas veiculadas no corpo da lei, não atuam diretamente sobre as condutas intersubjetivas, exatamente em decorrência de sua generalidade e abstração. É necessário que sejam emitidas outras regras, mais diretamente voltadas aos comportamentos das pessoas, mediante aquilo que se chama de processo de positivação do direito, para obter maior aproximação dos fatos e ações reguladas. Com fundamento nas normas gerais e abstratas constroem-se as normas individuais e concretas, determinando que em virtude da ocorrência de certo fato jurídico nasceu a relação em que um sujeito S' tem uma obrigação, proibição ou permissão perante outro sujeito S''.

Necessária à conclusão das lições que a positivação se dê com fundamento no sistema, é imprescindível o perfeito quadramento do fato à norma, a constituição desse fato deve-se dar com a linguagem competente, é aqui falamos da linguagem das provas, certificando a veracidade do enunciado subsumido.

Como propomos tratar da linguagem das provas para responsabilização do sócio administrador quando age com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social e estatutos, estudaremos a linguagem das provas na Capítulo 4 de nosso estudo, faremos uma

⁹TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo : Noeses, 2005, p. 29-31.

breve introdução à regra-matriz de incidência tributária RMIT, que representa importantíssima lição para o estudo das normas jurídicas.

2.3 A regra-matriz de incidência tributária – RMIT

Seguindo nossa proposta, faremos uma breve passagem pelos estudos valerosos, desenvolvidos pelos juristas ALFREDO AUGUSTO BECKER e GERALDO ATALIBA, sobressaindo-se as lições do professor PAULO DE BARROS CARVALHO no Direito Tributário Brasileiro sobre a regra-matriz de incidência tributária – RMIT.

O festejado jurista deu contribuição inestimável para a concreção da regra-matriz de incidência tributária – RMIT, estabelecendo um esquema lógico-semântico revelador do conteúdo normativo.

Valendo-se de critérios proposicionais presentes no antecedente e no conseqüente da norma o interprete constrói lógica e semanticamente a significação da norma, com base nos critérios do antecedente: critério material aquele que descreve fato tributável composto pelo verbo e seu complemento; critério espacial o território onde ocorre o fato; critério temporal que é o momento da ocorrência do fato. No conseqüente temos: o critério pessoal formado pelo sujeito ativo e sujeito passivo; critério quantitativo consubstanciado por alíquota e base de cálculo.

Aqui apenas uma pequena introdução à regra-matriz de incidência tributária – RMIT, vez que o trabalho propõe-se a estudar a responsabilidade de terceiro, em especial o artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional.¹⁰

Pelos estudos a expressão “regra-matriz” não foge do problema da ambigüidade, “regra-matriz” como expressão pode ser utilizada significando realidades distintas como norma jurídica em sentido estrito ou como estrutura lógica em *latu sensu*.

Para resolvermos o problema da ambigüidade devemos observar que a expressão “regra-matriz” em sentido estrito só aflora quando preenchidos semanticamente todos os campos sintáticos da estrutura, portanto a “regra matriz” como estrutura lógica é desprovida do conteúdo jurídico constitui-se em um esquema sintático de auxílio ao interprete na construção de significações para a construção da norma jurídica.

¹⁰BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em:
< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> . Acesso em: 13 mar. 2014

Na busca da concreção deste trabalho, aqui mais um corte metodológico, porque utilizaremos da “regra matriz” como estrutura lógica para construir a significação dos enunciados prescritivos da responsabilidade de terceiro, especificamente aquela dos sócios que agem com excesso de poderes, infração a lei, contrato social ou estatuto.

3. INCIDÊNCIA E APLICAÇÃO DO DIREITO

3.1 Incidência ou aplicação do direito

Como pontuado na seção anterior as normas gerais e abstratas, não atuam diretamente sobre as condutas intersubjetivas, vale dizer o direito positivo não incide sozinho, com fundamento nestas normas, o agente autorizado pela lei através da linguagem competente, insere no sistema normas individuais e concretas estas sim destinadas a regular o comportamento individualizando as pessoas, o que se dá com a aplicação do direito.

Logo a conclusão de que quando falamos de aplicação e incidência estamos falando de palavras sinônimas, porque para incidir, a norma geral e abstrata, necessário sua aplicação por meio de agente autorizado pelo sistema que através da linguagem competente insere a norma individual e concreta no sistema, portanto para que produza seus efeitos a norma tem que ser aplicada.

Nessa seara, já podemos concluir que a norma não incide automaticamente, somente ocorrendo quando por meio de agente e linguagem competente, vale dizer aqueles indicados pelo sistema, aplicando a lei, neste sentido teremos o particular, juízes, autoridades administrativas e legislativas em fim todos aqueles indicados por lei, através de linguagem competente para a criação de direitos e deveres, desencadeando, agora sim, o laço obrigacional automática e infalivelmente, temos assim que, aplicar uma norma inexoravelmente é fazê-la incidir, vale lembrar não há outra forma, sempre vamos encontrar um ato humano na aplicação da lei, e também na elaboração dessas leis porque é um produto cultural elaborado pelo homem, e para o homem.

3.1.1 A incidência

Na lição proposta, quando falamos em incidência, temos a linguagem do direito projetando-se sobre o campo material das condutas intersubjetivas, organizando-as deonticamente.

Assim, juridicizando um fato do mundo fenomênico, por meio de agente autorizado pelo sistema e vertido em linguagem e instrumento competente, aqui a linguagem das provas, onde se relata um evento do mundo fenomênico, relatando o antecedente da norma concreta e imputando a relação jurídica consequente desta norma, é a forma com que a linguagem do

direito incide sobre a linguagem da realidade social modificando-a, não há outra forma, porque direito é linguagem.

Aqui válida a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO, “é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria”¹¹

Na linha destas lições adotamos a teoria constitutiva, um fato só existe juridicamente se relatado em linguagem competente a partir daí é que se instala o vínculo jurídico entre dois sujeitos, a simples ocorrência do evento no mundo fenomênico ainda que em conformidade com a hipótese da norma não altera em nada o ordenamento jurídico, sem o agente competente relatando a ocorrência do evento por meio de linguagem e imputando-lhe a consequência, não há relevância para o direito, assim o ato de aplicação do direito, linguagem produzida pelo aplicador, é constitutivo, porque como dito, antes do relato do evento em linguagem competente, o evento é inexistente para o direito.

A par da teoria adotada, inexistem para o direito atos meramente declaratórios, todo ato, vertido em linguagem competente, é constitutivo de uma realidade jurídica, de um dado fato jurídico e dos direitos e deveres dele decorrente na forma de relação jurídica, de observa-se que com relação ao evento descrito ele é declaratório porque descreve aquele evento ocorrido do mundo social.

Com a incidência constitui-se os direitos e deveres, entretanto a constituição do fato jurídico é aferível pela linguagem das provas, que pode afirmar ou infirmar os fatos alegados.

3.2 Constituição do fato jurídico tributário

Partindo das normas gerais e abstratas, utilizando-se do processo de positivação do direito chegamos às normas individuais e concretas, e continuando o processo de positivação do direito maior será a individualização e concreção da norma individual e concreta, como sendo o ponto mais próximo da linguagem social que a linguagem do direito pode chegar, identificando eventos do mundo social e individualizando sujeitos para regular condutas.

¹¹CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência* – 8ª ed. rev. São Paulo : Saraiva, 2010, p. 11

A constituição do fato jurídico segue o processo de positivação do direito, com a inserção no sistema de uma norma individual e concreta, da qual exemplo é o lançamento tributário.

Neste processo sempre vamos encontrar o homem promovendo a subsunção e fazendo a implicação que a norma determina, mediante a incidência jurídica, por meio da linguagem competente.

Relatado o evento ocorrido constituindo o fato jurídico tributário previsto na hipótese de incidência da norma geral e abstrata, e individualizando o sujeito a que se destina, dá-se a norma individual e concreta estabelecendo a consequente obrigação, relatando e constituindo em linguagem competente a ocorrência de um fato jurídico em determinado período de tempo e em dado ponto do espaço, prescrevendo no consequente uma relação jurídica que o sujeito ativo fica investido do direito subjetivo de exigir o cumprimento desta obrigação e o sujeito passivo incumbe o dever de cumprir esta obrigação.

3.3 Lançamento tributário

O Lançamento tributário está previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional¹², é ato administrativo privativo da autoridade administrativa, vinculado e obrigatório, relata a ocorrência do fato jurídico e a determinação da matéria tributável, identificada o momento da ocorrência do fato gerador, o local onde ocorreu este, identifica o sujeito passivo e o objeto da prestação, pela aplicação da base de cálculo e alíquota, inserindo no sistema norma individual e concreta, constituindo o crédito tributário.

A parte final do dispositivo de lei em questão fala em propor aplicação da penalidade cabível, quando o caso, aqui temos auto de infração, e não lançamento tributário, porque aquele visa aplicar uma providência de caráter sancionatório, punindo aquele que descumpra um preceito de conduta obrigatória, incorrendo num ilícito tributário, trata-se também de ato administrativo que insere norma individual e concreta, enquanto o lançamento descreve um fato lícito, o auto de infração descreve um fato ilícito com a consequente sanção.

¹²BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em:
< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> . Acesso em: 13 mar. 2014

Aqui apenas uma breve introdução do lançamento tributário, lembrando que o lançamento de tributário, é cercado de requisitos, nos artigos 149, 147 e 150 do Código Tributário Nacional¹³ temos os lançamentos de ofício, por declaração e por homologação.

No ensinamento do professor PAULO DE BARROS¹⁴ as referidas modalidades distinguem-se de acordo com o índice de colaboração do sujeito passivo, conforme transcrito. No lançamento de ofício, a participação seria inexistente, uma vez que todas as providências preparatórias são feitas nos cancelos da Administração. No lançamento por declaração, colaboram ambas as partes, visando os resultados finais do lançamento. No lançamento por homologação, quase todo o trabalho é cometido ao súdito, limitando-se o fisco a homologar os atos por ele praticados, vale lembrar que o renomado professor adverte que a três espécies são em verdade, espécies de procedimento e não de lançamento.

A natureza do lançamento, pela a teoria que adotamos para a construção deste trabalho, é constitutiva de direitos e deveres, como norma individual e concreta que é, há que se ter em mente que ela relata o evento passado e constitui o fato jurídico somente aí desencadeando a conseqüente relação jurídica, lembrando sempre que haverá uma conduta humana fazendo a subsunção do fato à norma e a sua implicação no conseqüente, como vimos nas seções anteriores em que estudamos a incidência e a constituição do fato jurídico.

¹³BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 13 mar. 2014

¹⁴CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 502

4 TEORIA DAS PROVAS E SUA APLICAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO DO FATO JURÍDICO

Como asseveramos, no processo de positivação do direito, vamos sempre encontrar na constituição do fato jurídico tributário uma ato de uma pessoa indicada pela lei fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina, porque a lei não incide automaticamente.

O Direito por ser um sistema sintaticamente fechado nada ingressando nele sem que atenda a forma por ele indicado para a juridicização do fato, determina a forma em que seus fatos são produzidos, estabelecendo o procedimento, a forma e o agente competente, vinculando juridicamente as informações do mundo social, assim esses enunciados produzidos tem que sustentar-se em provas.

Com melhor didática a lição de FABIANA DEL PADRE TOMÉ¹⁵

É o sistema do direito que determina o que nele existe ou não. Para tanto, elege uma forma linguística específica, que denominamos linguagem competente. Somente por meio dela é que a realidade jurídica se constitui, o que, por si só, revela a importância das provas no ordenamento como um todo, inclusive na esfera tributária.

A par das lições apresentadas os fatos jurídicos não escapam da aferição pela Teoria da Prova, aqui valendo tanto para o Direito civil, penal, comercial, a prova vai afirmar ou infirmar o fato jurídico.

Assim ocorrido um evento no mundo fenomênico, este evento é relatado como fato, pelo agente competente na forma e pelo procedimento determinado pelo ordenamento, juridicizando-o, aqui temos simplificando a notícia do evento sendo materializada pelo fato alegado, assim para saber se ocorreu ou não o fato daquela forma é que empregamos as a Teoria das Provas.

Para o direito só é possível conhecer a verdade dos fatos através das provas, se a ocorrência deste não puder ser provada ele é inexistente juridicamente, aqui a maior expressão das provas jurídicas, inexorável à conclusão de que é somente por meio delas que o evento é aferido e que os fatos jurídicos são constituídos e mantidos no sistema.

¹⁵TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo : Noeses, 2005, p. 34.

FABIANA DEL PADRE TOMÉ¹⁶ em trabalho de fôlego elaborado sobre o estudo da prova, discorre sobre a ambiguidade do termo e seus significados, por questão metodológica trabalharemos, o sentido de prova como fato, melhor especificando um fato jurídico, que tem a função de convencer o receptor da mensagem acerca da veracidade da argumentação de determinado sujeito, constituindo o fato jurídico, aqui a prova é um fato que afirma ou infirma outro fato.

A prova tem por objeto os fatos alegados e não os eventos, até porque este se esvai no tempo, por serem acontecimentos do mundo fenomênico só podem ser objeto de conhecimento por meio da linguagem, de tal forma que um enunciado linguístico só pode referir-se a outro enunciado linguístico, porque a relação esta entre os signos e não em relação às coisas que ele se refere.

Cumpra aqui uma observação, os fatos alegados para serem afirmados ou infirmados, devem ser produzidos na forma prescrita no ordenamento jurídico, que determina o procedimento, os prazos, os meios de apresentação das provas não admitindo o ordenamento provas produzidas em desacordo ao procedimento, fora de prazos, e fora da forma preconizada, muito menos aceita provas produzidas ou obtidas de forma ilícita, porque estas são inaptas para afirmar ou infirmar os fatos alegados, e portanto não serve como elemento para a constituição do fato jurídico, mesmo atestando os fatos alegados.

A constituição do fato jurídico e a instauração de direitos e deveres e sua contestação pretendidos pelas partes num litígio dependem da linguagem das provas e dos fatos alegados, sem a prova o fato não se sustenta, ou mesmo o contra fato alegado.

Sobre o fato jurídico, a lição de FABIANA DEL PADRE TOMÉ¹⁷

Por integrar o sistema do direito positivo, é válido ou não-válido: princípio da prioridade pragmática, decorrente do caráter de totalidade de significado inerente ao texto jurídico. Mas tendo em vista a necessidade de essa espécie de enunciado ser proferida em consonância com eventos supostamente verificados, é imprescindível sua articulação com a teoria das provas, mediante as quais é apreciada sua veracidade de determinado fato jurídico, influenciando a construção da norma concreta.

A linguagem das provas é que constitui a verdade para o direito, dentro das teorias para o conhecimento da verdade, trabalharemos com a verdade lógica, aquela em nome da qual se fala, pressuposto lógico do discurso comunicativo.

¹⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo : Noeses, 2005, p. 71.

¹⁷Ibid, p. 28

Adotaremos para a construção deste estudo a verdade material, que refere-se à verdade por correspondência, aferida de enunciados que tenham correlação com os acontecimentos da experiência, vale dizer a verdade produzida fora do sistema jurídico referente aos fatos sociais.

5 SUJEIÇÃO PASSIVA

5.1 Sujeição passiva no Código Tributário Nacional

Para alcançarmos as disposições relativas à responsabilidade de terceiros, em especial, a pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado quando praticam atos com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos devemos seguir a linha da sujeição passiva do Código Tributário Nacional que dispõe em seu artigo 121, parágrafo único, incisos I e II.¹⁸

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.

Do enunciado prescritivo transcrito *ut supra* construímos entendimento de que o Código Tributário Nacional apresenta como sujeito passivo da obrigação duas espécies de sujeitos para relação tributária, o contribuinte aquela pessoa física ou jurídica diretamente ligada ao fato jurídico e o responsável, pessoa que, não tendo ligação direta com o fato é eleito pela lei para cumprir com a obrigação tributária.

Podemos aclarar da seguinte forma, o primeiro como sujeito passivo direto e o segundo como sujeito passivo indireto, pessoa física ou jurídica ambos sujeitos de direito.

A esta altura da incursão nos enunciados prescritivos do Código Tributário Nacional, na linha que o estudo vem sendo desenvolvido, aparentemente não encontramos maiores dificuldades na construção dos significados do dispositivo aludido no sentido de que tanto o contribuinte, de forma direta, como o responsável de forma indireta caracterizam-se como sujeitos passivos da obrigação tributária.

Como sói de ser encontramos novamente o problema da ambiguidade do termo porque ambos são ‘responsáveis’ pela obrigação tributária, assim propomos tratar como responsável

¹⁸BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em:
< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> . Acesso em: 13 mar. 2014

tributário somente o terceiro responsável tratado no inciso II, do parágrafo único do art. 121 do Código Tributário Nacional¹⁹ afastando-se a ambiguidade.

5.1.2 Responsabilidade Tributária

Na seção anterior restou claro que o legislador permite a responsabilização de pessoa estranha ao fato jurídico, responsabilidade quer significar segundo Priberam Dicionário²⁰ “obrigação de responder pelas ações próprias, pelas dos outros e pelas coisas confiadas” em matéria tributária essa responsabilização só pode ser direcionada ao terceiro quando a lei assim o expressa.

Conceituando a responsabilidade tributária melhor preleciona MARIA RITA FERRAGUT²¹:

Diferentemente da responsabilidade civil que, salvo nas exceções legais surge da prática de ato ilícito culposo ou doloso, que resulte em dano a terceiro, e que implica a obrigação de indenizar, a responsabilidade tributária, embora em alguns casos requeira a prática de atos ilícitos (artigos 134, 135 e 137 do CTN), por diversas vezes existe independentemente deles (artigos 129 ao 133 do CTN). E a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário. O enunciado "responsabilidade tributária" detém mais de uma definição, posto tratar-se de proposição prescritiva, relação e fato. As acepções caminham juntas, já que, em toda aparição do termo, faz-se possível identificar essas três perspectivas, indissociáveis. Optamos por nesse momento separa-las sem afastar o entendimento de que o fato jurídico é também uma proposição e uma relação; que a relação é um fato uma proposição; e assim por diante. Separamo-las, também, com o objetivo de, com uma maior especificação do objeto, permitir o aprofundamento do estudo de cada uma de suas definições. Como proposição prescritiva, responsabilidade tributária é norma jurídica deonticamente incompleta (norma lato sensu), de conduta, que, a partir de um fato não-tributário, implica a inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo de uma relação jurídica tributária. Poderá tanto constar do veículo introdutor que institui o tributo, quanto de um outro. Independente da hipótese, é significação que comporá a construção da norma jurídica completa. A responsabilidade é proposição que tem o condão de alterar a norma individual e concreta que constituiu o crédito tributário, sempre que esta norma (a de constituição) tiver inicialmente previsto um outro indivíduo como sujeito passivo da relação (responsabilidade por sucessão). Por outro lado, é proposição que não altera a norma individual e concreta de constituição do crédito, se, desde o início, o responsável tributário for o sujeito passivo da relação (responsabilidade por substituição, por solidariedade, responsabilidade de terceiros e por infrações).

¹⁹BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em:
< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> Acesso em: 13 mar. 2014

²⁰PRIBERAM DICIONÁRIO. Disponível em:
< <http://www.priberam.pt/dlpo/responsabilidade>>. Acesso em: 16 mar. 2014

²¹FERRAGUT, Maria Rita, *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo : Noeses, 2005, p. 32-34

Conclui-se que a expressão “responsabilidade tributária” é empregada pelo legislador no Código Tributário Nacional em contextos semânticos distintos, por tratar-se de proposição prescritiva relação e fato.

MARIA RITA FERRAGUT²² mais a frente na sua obra preleciona:

A responsabilidade tributária constitui-se, também, numa relação, vínculo que se estabelece entre o sujeito obrigado a adimplir com o objeto da obrigação tributária e o Fisco. Já como fato, responsabilidade é o conseqüente da proposição prescritiva que indica o sujeito que deve ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária, bem como os demais termos integrantes dessa relação (sujeito ativo e objeto prestacional). A qualificação desse fato decorre da relação de implicação, que tem como antecedente o relato de um outro fato, não-tributário, previsto em lei como apto a gerar a responsabilidade tributária.

Conceituada a responsabilidade tributária, a pertinente ao estudo proposto é a responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito quando praticam atos com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos, o antecedente da norma de responsabilidade é exatamente a ocorrência de um desses fatos descritos, que vertido em linguagem competente, desencadeiam a conseqüente responsabilidade, necessário se faz uma breve passagem pelas espécies de responsabilidades prevista no Código Tributário Nacional.

5.1.3 Responsabilidade tributária e suas espécies.

A responsabilidade tributária e suas espécies estão ligadas aos critérios eleitos pelo interprete para classifica-las, sofrendo uma evolução constante, como a pesquisa não é histórica adotaremos os critérios da seção anterior e a classificação proposta por MARIA RITA FERRAGUT²³:

Consideramos que a classificação mais acertada para as normas de responsabilidade tributária é a que as divide em (i) substituição; (ii) solidariedade; (iii) sucessão; (iv) responsabilidade de terceiros; e (v) responsabilidade por infrações.

A responsabilidade tributária por substituição (i) manifesta-se quando a norma primária de instituição do tributo prevê o substituto em virtude de uma relação direta ou indireta entabulada com o substituído, surgindo assim o dever do substituto cumprir a

²²FERRAGUT, Maria Rita, *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo : Noeses, 2005, pag.34

²³ Ibid, p. 56

obrigação originária que cumpriria ao substituído, essa espécie encontra suporte no art. 128 do Código Tributário Nacional²⁴.

Responsabilidade tributária por solidariedade (ii) ocorre quando o contribuinte e o responsável estão em igual posição no que diz respeito ao cumprimento da obrigação tributária, integrando o polo passivo da obrigação respondendo pela totalidade desta obrigação, mesmo que isoladamente e, por disposição de lei não podem abrigar-se do instituto do benefício de ordem *ex vi* do parágrafo único do art. 124 do Código Tributário Nacional²⁵ o cumprimento da obrigação efetivado por qualquer dos responsáveis solidários aproveita aos demais.

A responsabilidade tributária por sucessão (iii) esta disciplinada nos artigos 129 ao 133 do Código Tributário Nacional²⁶ ocorrendo pela transferência de titularidade de uma obrigação ou direito, tendo por consequência o dever de saldar a obrigação do sucedido.

Aqui já aproximamos do tema que nos propomos tratar, a responsabilidade de terceiros (iv) que encontra fundamento de validade nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional²⁷ que responsabiliza os sócios, administradores, acionistas, mandatários, prepostos e empregados, quando atuam com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou estatuto, de observa-se que a responsabilidade aqui é pessoal e será objeto de estudo aprofundado nos próximos capítulos.

Como última figura do tema deste capítulo temos a responsabilidade por infrações (v), manifesta-se a responsabilidade por infração quando uma pessoa comete uma infração tributária, podendo se dar tanto com relação ao crédito tributário quanto com descumprimento de um dever instrumental, estão disciplinadas nos artigos 136 a 138 do Código Tributário Nacional²⁸

Assim conceituada a responsabilidade tributária, seguida de uma pequena introdução as suas modalidades, faremos mais um corte metodológico porque trataremos essencialmente da responsabilidade inscrita no art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional²⁹.

²⁴BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm > . Acesso em: 13 mar. 2014

²⁵Ibid.

²⁶Ibid.

²⁷Ibid.

²⁸Ibid.

²⁹Ibid.

6 O ARTIGO 135, INCISO III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

6.1 A responsabilidade do sócio administrador

Como enunciado, iniciaremos o estudo da responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado quando praticam atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, através da linguagem das provas, tendo por conclusão afirmar ou infirmar a responsabilização dos sócios que figuram em contratos de sociedades empresárias limitadas como administrador.

Nesse sentido encontramos a linha mestra no enunciado prescritivo do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional³⁰ vejamos:

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

(...)

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

Esse dispositivo apresenta rol taxativo, e deve ser aferido pelos primados da estrita legalidade e da tipicidade, por ser exceção à responsabilização dos sócios, ante a autonomia das pessoas físicas e das pessoas jurídicas, só a título de dolo é aferido os atos de excesso de poderes ou infração a lei, ao contrato social ou estatutos.

Nesse sentido a lição do professor ROQUE ANTONIO CARRAZZA³¹

IIIc- Pois bem. Perante nosso direito positivo, a responsabilidade de terceiro, alheio ao fato imponible, pelo pagamento do tributo, só é possível nos casos de: (...) c) prática, pelos administradores das pessoas jurídicas, de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos (art. 135, do CTN) (...) Mais e mais se aclara a ideia de que exigir o tributo de quem não realizou o fato imponible, só é possível nos restritos casos apontados na lei (numerus clausus).

No *caput* do enunciado já podemos notar uma peculiaridade a responsabilidade do terceiro é a pessoal, portanto, excludente da responsabilidade solidária ou subsidiária.

A propósito a lição do renomado jurista PAULO DE BARROS CARVALHO³²

³⁰BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> . Acesso em: 13 mar. 2014

³¹CARRAZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. – São Paulo: Noeses, 2010 p. 165

³²CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 637

As situações acima relacionadas desencadeiam as implicações jurídicas estipuladas pelo art. 135 do Código Tributário Nacional, respondendo o administrador pessoalmente pelos débitos tributários a cujo surgimento deu causa. Ainda que eventualmente, a sociedade beneficie-se de tais atos, competirá ao administrador responder pessoalmente pela obrigação. A relação jurídica de responsabilidade tributária não se altera em função da sociedade ter se beneficiado do ato ilícito, pois inexistente previsão legal nesse sentido. Para fins de relação existente entre o Fisco e o responsável, o benefício usufruído pela sociedade é irrelevante, não havendo solidariedade nem subsidiariedade, mas somente obrigação pessoal do administrador pelo pagamento do valor correspondente ao tributo e penalidades pecuniárias.

Aqui válida a aplicação da regra-matriz em sentido estrito como esquema sintático para estudo das prescrições normativas da responsabilidade de terceiro, dado que a estrutura da norma sancionatória de responsabilidade por ser subclasse das regras de conduta, apresentam a mesma estrutura da regra-matriz de incidência.

No ensinamento de PAULO DE BARROS CARVALHO³³

No terreno do estudo das infrações e sanções também é utilíssimo o esquema metodológico da regra-matriz permitindo uma análise minuciosa do suposto, que traz a descrição hipotética do fato ilícito ou infração, e bem assim do conseqüente, que nos leva à prescrição dos elementos que compõem o nexa sancionatório. Tudo o que dissemos sobre os critérios da hipótese tributária vale para o antecedente da norma sancionatória, que tem o seu critério material – uma conduta infringente de dever jurídico – um critério espacial – a conduta há de ocorrer em um certo lugar – e um critério temporal – o instante em que se considera acontecido o ilícito. Na conseqüência, depararemos com um critério pessoal – sujeito ativo será aquele investido do direito subjetivo de exigir a multa, e o sujeito passivo o que deve pagá-la – e um critério quantitativo – a base de cálculo da sanção e a percentagem sobre ela aplicada.

Da lição posta temos que a norma de responsabilidade do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional³⁴ possui forma hipotética condicional, constituindo-se sua hipótese (H) descrevendo-se um ato ilícito praticado com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto e desencadeando o seu conseqüente (C) relação jurídica da responsabilidade tributária mantida entre o Fisco e o administrador.

³³CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 592

³⁴BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm > . Acesso em: 13 mar. 2014

6.2 Regra-matriz da responsabilidade de terceiro

Nessa linha MARIA RITA FERRAGUT³⁵ constrói a estrutura lógica da norma de responsabilidade:

A estrutura lógica da norma de responsabilidade fundada no artigo 135 do CTN é a seguinte:

$D \{F + [(S R S'') \cdot - (S R S')]\}$, em que:

D = functor deôntico não modalizado (dever-ser);

F = antecedente da norma de responsabilidade, que corresponde a uma conduta dolosa praticada por S'', com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, e que resultou no fato que gerou a obrigação tributária;

(S R S'') = relação jurídica de responsabilidade tributária, mantida entre o Fisco e administrador;

S = credor (sujeito ativo da relação jurídica tributária);

S' = contribuinte;

S'' = responsável;

R = objeto da relação jurídica tributária;

+ = operador implicacional;

"." = conectivo lógico aditivo;

- (S R S') = negação da relação entre o Fisco e o contribuinte, de forma que este sujeito não integrará o polo passivo da relação jurídica tributária.

Com a estrutura lógica da norma de responsabilidade do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional³⁶, conseguimos identificar que a responsabilidade é a pessoal não havendo campo para a subsidiariedade ou solidariedade, é excludente do contribuinte porque este não integrará o polo passivo da relação, em razão da pessoalidade do responsável como sanção.

A conduta descrita no antecedente da norma, deve ser dolosa, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, e que resultou no fato que gerou a obrigação tributária, de notar-se que somente nestes casos é que a regra de responsabilidade de terceiros ira incidir, desde que vertido, um desses fatos, em linguagem competente e aferido, os fatos alegados pela linguagem das provas para afirmar ou infirmar o fato alegado pelo Fisco a quem incumbe o ônus da prova.

No campo da responsabilidade subjetiva, há que se provar o elemento volitivo, o dolo do agente, aqui o legislador adota aquela sistemática própria do direito penal, com relação ao ônus da prova, *in dubio pro reo* (contribuinte), tipicidade, legalidade, *due process of Law*.

³⁵FERRAGUT, Maria Rita, *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo : Noeses, 2005, p. 120

³⁶BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> . Acesso em: 13 mar. 2014

Não se afasta o entendimento de ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO³⁷

Vê-se, pois, que estes artigos excepcionam o art. 136 que diz que a infração à legislação tributária independe da intenção do agente. Aqui os atos foram praticados com excesso de poderes e infração à lei (art. 135) ou ainda quando especificamente tipificados como crime ou contravenções penais (art. 137). Devem, pois, ser submetidos à prova não só do descumprimento da obrigação substancial como a do elemento subjetivo, dolo. Aí o pressuposto de fato, do qual originar-se-ia a responsabilidade é uma conduta ilícita, cujo elemento subjetivo vai da culpa ao dolo, a conduta dolosa dirigida mesmo a produzir uma lesão ao tesouro do Estado (inclusive quando a conduta já é prevista como crime).

A doutrinadora entende ainda que no caso das infrações o Código Tributário Nacional deu contornos próprios do regime de direito penal, vejamos:

Aqui o critério não é mais o de garantir a cobrança do crédito tributário, mas sim o de aplicar sanções pela prática de ato ilícito, ou seja, aplicar já multas não só em decorrência do descumprimento da obrigação tributária mas por atos fraudulentos dos quais decorreu o seu descumprimento. Entendemos que, no caso das infrações dolosas ao ordenamento jurídico tributário, o Código Tributário Nacional a elas estendeu o regime de direito penal (mas sempre dentro do campo tributário).³⁸

Nessa linha de raciocínio não escapa do exame da tipicidade e antijuridicidade, ou seja, se não há dolo não incide a norma do artigo 135 inciso III do Código Tributário Nacional³⁹, a prova do dolo é incumbência do Fisco.

A propósito, mais uma vez MARIA RITA FERRAGUT⁴⁰

A existência de uma infração é condição necessária ao desencadeamento da responsabilidade do administrador, mas não suficiente. Para que identifiquemos o fato típico e antijurídico previsto no artigo 135, a conduta do agente deve ser necessariamente dolosa. O elemento subjetivo, aqui, significa que a responsabilidade nasce somente se o administrador agir intencionalmente, com o animus de praticar a conduta típica, mesmo sabendo que o ordenamento jurídico proíbe tal comportamento.

Como bem delimitado *ut supra* o Fisco não pode responsabilizar o sócio, somente por figurar como sócio administrador no contrato social da sociedade, porque ser sócio administrador não é elementar do tipo do enunciado prescritivo da responsabilidade do inciso

³⁷PACHECO, Ângela Maria da Motta. *Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 222

³⁸Ibid.

³⁹BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> . Acesso em: 13 mar. 2014

⁴⁰FERRAGUT, Maria Rita, *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo : Noeses, 2005, p. 120

III, do artigo 135 do Código Tributário Nacional⁴¹, sendo elementares somente as condutas dolosas de agir com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatuto, não basta a simples alegação vertida no lançamento, na lavratura do auto de infração e no termo de sujeição passiva desacompanhada das provas destas condutas.

A conclusão lógica é que sem a prova do fato alegado, excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatuto, não subsiste a fato jurídico devendo pois ser afastada a responsabilização do sócio administrador, ainda que conste como tal no contrato social, porque ser sócio administrador não se subsume no antecedente da norma de responsabilidade por falta de tipicidade.

6.2.1 Da necessidade de demonstração de conduta dolosa

Em que pese parte da doutrina entender não ser necessário o dolo para configurar a responsabilidade do sócio administrador na forma do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional⁴² filiamo-nos a corrente em que entende ser o elemento volitivo imprescindível para a configuração do fato típico e antijurídico.

Note-se que há autonomia, conferida por lei, entre a pessoa jurídica e a pessoa de seus sócios, que não é absoluta, comportando mitigação em determinadas hipóteses, mormente no que atine a obrigação tributária, logo se vê que o sócio não responde pessoalmente pelas obrigações das sociedades empresárias limitadas, salvo caso em que age com excesso de poderes ou infração a lei, ao contrato social ou estatuto.

Nesse sentido a lição de ANDRÉA M. DARZÉ⁴³:

Por outro lado, para a configuração da responsabilidade pessoal do sócio nos termos do artigo 135, do CTN, a qual se opera com a exclusão do dever da pessoa jurídica, exige-se a atuação com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Noutros termos é indispensável a presença do elemento volitivo, mais especificamente, de dolo.

Na mesma linha de entendimento temos a lição de MARIA RITA FERRAGUT⁴⁴

⁴¹BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm > . Acesso em: 13 mar. 2014 BRASIL, op. cit.

⁴²BRASIL, Ibid.

⁴³DARZÉ, Andréa M., *responsabilidade tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo : Noeses, 2010, p. 267.

⁴⁴FERRAGUT, Maria Rita, *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo : Noeses, 2005, p. 121.

A existência de uma infração condição necessária ao desencadeamento da responsabilidade do administrador, mas não suficiente. Para que identifiquemos o fato típico e antijurídico previsto no artigo 135, a conduta do agente deve ser necessariamente dolosa. O elemento subjetivo, aqui, significa que a responsabilidade nasce somente se o administrador agir intencionalmente, com o animus de praticar a conduta típica, mesmo sabendo que o ordenamento jurídico proíbe tal comportamento.

Vale consignar ainda a lição de JULIANA FURTADO COSTA ARAÚJO⁴⁵

Os requisitos para esta responsabilização residem na necessidade destas pessoas físicas, na condição de administradores de uma pessoa jurídica, terem agido com excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos. Ou seja, exige-se uma conduta dolosa por parte destes terceiros.

A melhor doutrina não se afasta da necessidade do elemento subjetivo, constituído pelo dolo, entende ainda não restar configurada a responsabilidade do administrador pela culpa, porque se como dito anteriormente, a separação e autonomia das personalidades entre pessoa física e jurídica, conferidas por lei, restaria mitigada e ninguém cogitaria de administrar uma empresa em situação econômica difícil, ficando o instituto inviável, não é só implicaria em inevitável inconstitucionalidade por violação ao primado do não confisco e do direito de propriedade, positivados nos artigos 5º, inciso XXII, 150, inciso IV e 170, inciso II todos da CRFB-88⁴⁶.

Nesse sentido prossegue MARIA RITA FERRAGUT⁴⁷

Por outro lado, não consideramos que a culpa seja elemento suficiente para a caracterização do tipo. A conclusão que não acatamos só poderia ser construída a partir do entendimento de que, como a norma não dispõe expressamente sobre a necessidade do dolo, a culpa já seria suficiente para ensejar a responsabilidade do administrador, entendimento esse fundado, ademais, na supremacia do interesse público. Nada mais equivocado. A separação das personalidades e a necessidade de gerir sociedades economicamente estáveis e instáveis, somadas ao direito constitucional à propriedade e ao princípio da não-utilização do tributo com efeitos confiscatórios, vedam que um administrador seja responsável por ato não doloso.

A propósito a necessidade das provas emerge clara na lição de FABIANA DEL PADRE TOMÉ⁴⁸

A fundamentação das normas individuais e concretas na linguagem das provas decorre da necessária observância aos princípios da estrita legalidade e da tipicidade

⁴⁵ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. *Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores de Pessoas Jurídicas e a Portaria PGFN 180/2010*. In: Priscila de Souza (coord.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 744

⁴⁶BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm > . Acesso em: 26 mar. 2014

⁴⁷FERRAGUT, Maria Rita, *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo : Noeses, 2005, p. 121.

⁴⁸TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo : Noeses, 2005, p. 30.

tributária, limites objetivos que buscam implementar o sobreprincípio da segurança jurídica, garantindo que os indivíduos estarão sujeitos à tributação somente se for praticado o fato conotativamente descrito na hipótese normativa tributária.

Aqui mais uma vez a valiosa lição de MARIA RITA FERRAGUT⁴⁹

A intenção de fraudar, de agir de má-fé e de prejudicar terceiros é fundamental. E a partir desse prisma que a responsabilidade prevista no artigo 135 deve ser interpretada. Caso contrário, a intervenção no patrimônio particular e na liberdade do administrador seria injurídica e totalmente incompatível com as garantias que a Constituição defere a todos, a título de direitos fundamentais. Assim, para que reconheçamos a recepção do artigo 135 pela ordem constitucional de 1988, é indispensável a aplicação de seu preceito em fiel harmonia com a necessidade da presença da conduta dolosa, de modo que a responsabilidade pessoal não atinja senão aqueles que cometeram dolosamente o ilícito típico.

Postas estas lições, a responsabilidade do sócio administrador é exceção à regra, e vem delimitada no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, não admite ampliação pelo interprete e, somente nestas hipóteses pode-se falar em responsabilidade dos sócios administradores, atos praticados com excesso de poderes, atos praticados com infração à lei e atos praticados com infração ao contrato social ou estatuto, é justamente esses atos, que devem ser constituído em fato jurídico na linguagem das provas, sendo o ônus do Fisco provar os fatos alegados para constituição dos direitos e deveres inerentes a sujeição passiva do sócio administrador.

Não podemos deixar de trazer a lição de HUGO DE BRITO MACHADO⁵⁰ sugere que:

Essa atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário a terceiro é sempre excepcional. Assim, as normas que fazem dita atribuição de responsabilidade devem ser interpretadas sempre com cuidado, evitando o interprete ampliá-la. Na dúvida a respeito de saber se essa ou aquela hipótese esta abrangida pela ampliação, o melhor entendimento será o negativo, vale dizer, melhor interpretar-se a norma não abrangente daquela hipótese.

Nesta seção fizemos uma pequena incursão sobre a necessidade do elemento volitivo, o dolo, o administrador tem que agir com vontade livre o consciente, tratando-se de exceção à regra a responsabilização não admite interpretação extensiva pelo interprete só restará configurada a responsabilização do sócio administrador que age com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou estatuto.

⁴⁹FERRAGUT, Maria Rita, *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo : Noeses, 2005, p. 121.

⁵⁰MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. v. 2. São Paulo: Atlas, 2004. p. 571.

6.2.3 Elementos para a caracterização da responsabilidade dos sócios administradores das sociedades limitadas

Continuando a construção deste estudo apreciamos na seção anterior que a conduta do administrador exige o dolo em agir com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, não se admitindo que o interprete amplia essas possibilidades, sendo a responsabilização pessoal do sócio administrador exceção à regra.

Para a caracterização da responsabilidade dos sócios administradores das sociedades limitadas faz-se mister, expor aqui mais um corte metodológico porque os incisos I e II e III do artigo 135 do Código Tributário Nacional⁵¹ responsabiliza outras pessoas e não só o sócio administrador, assim como propomos a estudar somente a responsabilidade do sócio administrador da sociedade empresária limitada somente a ele faremos referência.

Além da conduta dolosa, temos mais dois elementos necessários a subsunção da regra de responsabilidade do sócio administrador, sendo o elemento pessoal e o elemento fático que será objeto de estudo nesta seção.

Nesse sentido o elemento pessoal: é o agente executor, mandante ou participe da infração, vale lembrar o agente é o administrador da sociedade, não pode figurar como elemento pessoal quem não detenha poderes para decidir sobre os fatos, ou tendo esses poderes não tenha participado do ilícito, ou tendo esses poderes nunca tenha exercido de fato.

O elemento fático: é a conduta (dolosa) que é caracterizada pelo excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

Delimitados os elementos pessoal e fático, podemos ingressar no estudo destas figuras, o sócio é a pessoa física ou jurídica que integra a sociedade com participação no capital social das sociedades limitadas, participa dos lucros e resultados da sociedade, tendo ainda outros direitos e obrigações previstos em lei e no contrato social, relativos à própria sociedade que integra, para com outros sócios e para com terceiros.

Em regra só possui poder de gerência se eleito no contrato social como administrador, assim qualificando-se como sócio administrador, ainda há casos em que figuram no contrato social pessoas interpostas ocultando o verdadeiro sócio e administrador, temos como exemplo

⁵¹BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em:
< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> . Acesso em: 13 mar. 2014

casos até mesmo de funcionários e pessoas estranhas aos quadros da empresa, aqui teremos que identificar se essas pessoas agem com dolo (intenção livre e consciente de fraude) e aferir a tipicidade e antijuridicidade, afastado esses elementos não podem também ser responsabilizados, devendo figurar como elemento pessoal o real sócio administrador, conhecido pela doutrina como sócio oculto.

Com relação ao elemento fático, começamos pelo estudo dos atos com excesso de poderes ou infração ao contrato social, é sabido que o administrador deve agir com diligência e probidade nos negócios da sociedade dentro dos limites do contrato social a fim de alcançar os objetivos e finalidades, agindo o sócio administrador dentro destes limites age em nome da pessoa jurídica, extrapolando esses limites e deveres do contrato social comete ato com excesso de poderes, se o ato é contrário ao estatuto age com infração ao contrato social ou mesmo à lei, é nesse sentido a brilhante lição de MARIA RITA FERRAGUT⁵²

Por outro lado, quando o administrador, investido dos poderes de gestão da sociedade, vier a praticar algum ato, ainda que em nome dessa mesma sociedade, mas extrapolando os limites contidos nos contratos sociais, terá cometido ato com excesso de poderes.

Dos atos com infração a lei, entendemos que somente se subsume aquela infração vinculada ao ato de administrar, o não pagamento do tributo não se subsume na responsabilidade do sócio administrador, tratando-se de simples inadimplemento da obrigação, importante a lição de MARIA RITA FERRAGUT⁵³

Mas, então, qual lei não poderia ser violada, para os fins do artigo 135 do CTN? Entendemos ser toda proposição prescritiva vinculada ao exercício da administração, cujo desrespeito implique a ocorrência dos fatos jurídicos tributários. Nesse sentido, é a lei que rege as ações da pessoa jurídica e que, de alguma forma, interaja com o ilícito praticado. Poderá ser a lei comercial, civil, financeira, desde que se relacione a uma conduta passível de ser praticada pelo administrador, conduta essa que, por sua vez, há de se relacionar com o fato que implicará a obrigação tributária.

A infração ao contrato social ou estatuto se dá quando o sócio administrador age contrariamente a uma disposição expressa constante destes instrumentos, quando somente extrapola esses poderes estamos diante do ato com excesso de poderes, essa também é a lição

⁵²FERRAGUT, Maria Rita, *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo : Noeses, 2005, p. 128.

⁵³Ibid. p. 129.

de MARIA RITA FERRAGUT⁵⁴ “A infração do contrato social ou do estatuto constitui-se no desrespeito a uma disposição expressa constante desses instrumentos societários, e que tem por consequência o nascimento da relação jurídica tributária.”

⁵⁴FERRAGUT, Maria Rita, *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo : Noeses, 2005. 134.

7 A IMPORTÂNCIA DAS PROVAS PARA A CARACTERIZAÇÃO DA RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO ADMINISTRADOR

7.1 Recapitulação e breve estudo da importância das provas para a caracterização da responsabilidade do sócio administrador

Nas seções do capítulo 5 estudamos a sujeição passiva tributária abrangendo seu conceito e suas respectivas modalidades, passamos pelo instituto da responsabilidade tributária e suas espécies, fazendo um corte metodológico, investigamos no Capítulo 6 o enunciado prescritivo do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional⁵⁵ que apresenta-se como uma norma de estrutura hipotética-condicional tendo como hipótese (H) um fato ilícito e como consequente (C) uma relação jurídico de responsabilidade, construímos a regra-matriz da responsabilidade do sócio administrador que age com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, demonstramos a necessidade dessas condutas serem praticadas pelo administrador de forma dolosa e, que para a constituição do fato jurídico é imprescindível que este seja constituído pela linguagem das provas da qual o ônus é do Fisco, concluímos que a responsabilidade pessoal exclui a subsidiariedade e a solidariedade, e finalizamos o Capítulo com o estudo de seus elementos pessoal e fático.

Continuando o ciclo do processo de positivação do direito, eleito neste trabalho, para a construção da norma individual e concreta da responsabilidade, é de suma importância que o evento seja constituído em fato jurídico através da linguagem e agente competente para a subsunção de uma das condutas do sócio administrador que age com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, esta constituição só se dá e sustenta com a linguagem das provas, sendo o ônus da prova de incumbência de quem alega a responsabilidade do terceiro, no caso do Fisco, podendo pelas provas este fato ser afirmado ou infirmado, daí a importância do estudo das provas para a constituição da responsabilidade do terceiro.

No Capítulo 3 estudamos o fato jurídico tributário e sua constituição, em suma este só ocorre quando o evento é vertido por agente e linguagem competente, sempre com base na linguagem das provas, porque enquanto fato do mundo social este não ingressa no mundo jurídico, vale lembrar o direito constrói suas realidades, e estas são construídas da forma que o

⁵⁵BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em:
< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> . Acesso em: 13 mar. 2014

ordenamento prescreve, nesse método de estudo que elegemos o direito é linguagem, e só através dela é que conseguimos obter o conhecimento, estudo esse complementado pelo análise da Teoria das Provas no Capítulo 4 com enfoque da sua aplicação no Direito.

Com mais um corte metodológico, iniciaremos o estudo da importância das provas para afirmar ou infirmar a responsabilidade do sócio administrador que age com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou estatuto neste Capítulo, e no Capítulo 8 concluiremos o estudo proposto neste trabalho.

7.1.2 Da ambiguidade no emprego do substantivo agente

Por oportuno, nos deparamos novamente com o problema da ambiguidade, porque nos referimos a “agente” no sentido de agente competente como sendo aquela pessoa indicada pelo sistema para a constituição dos fatos jurídicos e aplicação do direito, e “agente” como sendo o sujeito que pratica a conduta ilícita descrita no antecedente da norma de responsabilidade, passamos a ter em mente que quando utilizarmos o termo “agente” estamos nos referindo ao sócio administrador que pratica a conduta ilícita e “agente competente” como aquele indicado pelo sistema para aplicação do direito.

Afastada eventual ambiguidade, temos que o agente competente a que aludimos, para a constituição do fato jurídico, é o Agente Fiscal, que observando uma das condutas previstas no antecedente da regra-matriz de responsabilidade esta obrigado a efetivar o lançamento, lavrar o auto de infração e o termo de sujeição passiva, porque é a linguagem competente e os fatos ali descritos devem vir arrimado em prova que aponte a materialidade da infração, a individualização do agente que cometeu a infração, o ato de excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou estatuto.

7.1.3 Da prova da infração - elemento factual

A prova da infração é ônus que compete ao Fisco, devendo o agente competente, ao tomar conhecimento da ocorrência no mundo social de uma das hipóteses da regra-matriz de responsabilidade, excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou estatuto, deve verter esse evento em linguagem competente que se traduz no lançamento, e lavratura do auto de infração e termo de sujeição passiva, mas não é só a descrição do fato no suporte físico apto a afirmar a ocorrência da infração, deve o agente competente produzir provas concretas

de que a infração ocorreu e de sua autoria, MARCOS VINICIUS NEDER⁵⁶ comentando sobre o lançamento tributário e a responsabilização de terceiros ensina:

O agente fiscal, no exercício da função administrativa, exerce atividade vinculada em nome de quem detém um poder devidamente delimitado pelos princípios e normas tributárias. Ao identificar, no caso concreto, a ocorrência da previsão abstrata e impessoal constante da lei tributária, a autoridade administrativa deve realizar o ato de lançamento, ao qual dá origem a uma norma individual que regula a situação concreta, gerando direitos e obrigações para os sujeitos envolvidos na relação jurídica tributária. Assim, a autoridade administrativa deverá demonstrar a ocorrência da situação de fato que justifica a caracterização de uma pessoa como responsável tributário no momento da lavratura do auto de infração e é imperiosa a produção de provas que comprove a autoria da infração.

Nessa seara encontra lugar a lição de JULIANA FURTADO COSTA ARAUJO⁵⁷

Não descartamos, porém, a possibilidade da produção da prova acerca da ocorrência do ato doloso que leva a responsabilização tributária ocorrer ainda na seara administrativa, no momento da constituição do crédito tributário por parte da fazenda Pública, quando da lavratura do auto de infração. Neste caso, cabe ao agente fiscal efetuar o lançamento de ofício também contra o representante legal da pessoa jurídica e, na hipótese de não pagamento, incluí-lo na certidão de dívida ativa quando da inscrição do crédito tributário respectivo.

No que diz respeito à prova da infração temos o escólio de MARIA RITA FERRAGUT⁵⁸ “A prática de pelo menos uma das condutas tipificadas segundo os termos do artigo 135 do CTN (como também do 134) é pressuposto à responsabilização do terceiro. Por isso, a prova da infração parece-nos fundamental para legitimar a cobrança”

Completando a lição desta seção o ensinamento de JULIANA FURTADO COSTA ARAUJO⁵⁹

Definir os requisitos para a responsabilização dos representantes da pessoa jurídica é, sem dúvida, uma tarefa muito importante. Porém, no momento da aplicação da norma jurídica ao caso concreto, imprescindível torna-se a linguagem competente das provas, afinal é por meio dela que será possível demonstrar a veracidade das alegações do sujeito que pretende incluir um terceiro no polo passivo da relação jurídica tributária. A produção de provas permite a certificação de que o excesso de poder, a infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos efetivamente se configurou, o que garante segurança jurídica aos atores que participam dessa relação jurídica.

⁵⁶NEDER, Marcos Vinicius. *Responsabilidade solidária e o lançamento fiscal*. In: Priscila de Souza (coord.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 1016.

⁵⁷ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. *Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores de Pessoas Jurídicas e a Portaria PGFN 180/2010*. In: Priscila de Souza (coord.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 755.

⁵⁸FERRAGUT, Maria Rita, *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo : Noeses, 2005, p. 134.

⁵⁹ARAÚJO, op. cit., p. 751.

Pelo entendimento posto é inegável que não provada à infração o fato é atípico por falta de provas da ocorrência da situação hipotética da regra-matriz de responsabilidade podemos dizer não ingressou para o direito o alegado ato do agente com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou estatuto, por conseguinte infirmada resta a responsabilização do sócio administrador.

7.1.4 Da prova da autoria da infração - elemento pessoal

O elemento pessoal, é o agente que pratica a conduta ilícita descrita no antecedente da norma de responsabilidade, vale lembrar o sócio administrador, entretanto, podem ocorrer situações em que o autor da infração não é só aquele que praticou materialmente o fato, vale dizer pratica atos de execução, devemos ter em mente que há as figuras do partícipe e do mandante, este aquele que determina que o agente execute a conduta material da infração e aquele como sendo o agente que concorre para a prática da conduta material da infração, com maior razão MARIA RITA FERRAGUT⁶⁰

O Fisco tem de provar, primeiramente, a autoria da infração, a partir da premissa de que o infrator não é apenas aquele que praticou materialmente o fato, mas também os que com ele colaboraram (partícipes) e os que determinaram a execução da conduta (mandantes).

Consequência lógica, é que deve haver a individualização do agente que executa a conduta prevista na hipótese da regra-matriz de responsabilidade, do agente que de qualquer forma concorre para que esta conduta seja realizada e por fim a conduta de eventual mandante, devendo descrever e provar essas condutas, que cada um desses agentes exerceu para a realização do fato jurídico, vale a advertência de que sempre essas condutas hão de ser dolosas, com vontade livre e consciente de praticar a infração.

Com maior investigação da matéria o ensinamento de MARIA RITA FERRAGUT⁶¹

Assim, não basta indicar o nome de todos os sócios constantes do contrato social, imperioso que se individualize o autor do ato infracional, demonstrando ao menos qual o sócio geria a sociedade, e decidia pela prática dos negócios empresariais tipificados como fatos jurídicos (ou que, de alguma forma, pudessem resultar em obrigações tributárias).

⁶⁰FERRAGUT, Maria Rita, *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo : Noeses, 2005, p. 135.

⁶¹Ibid., p. 135.

Completando a lição, temos que, não necessariamente o sócio administrador será sempre o agente que comete o ato infracional, ainda que eleito no contrato social devidamente registrado nas Juntas Comerciais, porque essa administração pode de fato ser exercida por outra pessoa, até mesmo estranha aos quadros da sociedade empresária limitada, a figura que se apresenta com maior frequência é a do sócio oculto, quando a sociedade se utiliza de interposta pessoa, geralmente desprovida de patrimônio não tendo como arcar com a obrigação tributária, fazendo as vezes do verdadeiro sócio e administrador da sociedade.

Cabe esclarecer que, aqui o caminho é tortuoso, porque deve-se identificar e individualizar o agente que cometeu o ato infracional, inclusive suas condutas, este sim é quem deve ser responsabilizado e não a interposta pessoa que figura como sócio administrador no contrato social.

Nessa linha de raciocínio, há que investigar se essa interposta pessoa, agiu dolosamente, tinha o conhecimento da ilicitude do fato e agiu com vontade livre e consciente de cometer atos fraudulentos na constituição da sociedade para lesar os cofres públicos, de tal forma que, como dito alhures essa prova incumbe ao Fisco, somente provado o fato é que poderemos falar na responsabilidade da pessoa interposta que figura no contrato social das sociedades limitadas no lugar do sócio administrador oculto.

Apenas a título de esclarecimento encontramos casos em que constam nos contratos sociais como sócio administrador o próprio funcionário (empregado), pessoas estranhas aos próprios quadros da sociedade empresaria e até mesmo sócios laranjas, este verdadeiro profissional que atua e recebe por esse serviço fraudulento e que se provada a utilização de laranja na interposição fraudulenta, deve ser responsabilizado criminalmente e, com relação a obrigação tributária o sócio oculto, porque aquele, por vezes, é desprovido de patrimônio para fazer frente ao cumprimento da obrigação tributária.

Pode-se notar que na interposição de pessoas, a prova de individualização do agente e de condutas é obtida de forma fácil, geralmente o sócio administrador de direito, vale dizer aquele que figura no contrato social como sócio administrador outorga uma procuração com amplos poderes para que um procurador possa gerir a sociedade, este que figura como procurador é o verdadeiro sócio e administrador que age com a conduta infracional sendo de rigor a pessoa que deve ser responsabilizada, como alertado *ut supra* caso fique provado que o administrador de direito agiu dolosamente, tinha o conhecimento da ilicitude do fato e agiu

com vontade livre e consciente de cometer atos fraudulentos na constituição da sociedade para lesar os cofres públicos deve ser responsabilizado.

Oportuno aqui servimo-nos mais uma vez da preciosa lição de MARIA RITA FERRAGUT⁶² que arremata:

Toda essa linguagem é fundamental, pois a responsabilidade pessoal não pode ultrapassar a pessoa do infrator. Insistimos no raciocínio que vimos desenvolvendo: a pessoa física não pode ser responsabilizada nos termos do artigo 135 do CTN simplesmente porque é sócia administradora, deverá ser plenamente comprovada sua autoria na prática do ato que lhe esta sendo imputado, ou ao menos sua decisão pela prática.

Cumpramos aqui uma observação, os fatos alegados para serem afirmados ou infirmados, devem ser produzidos na forma prescrita no ordenamento jurídico, que determina o procedimento, os prazos, os meios de apresentação das provas não admitindo o ordenamento provas produzidas em desacordo ao procedimento, fora de prazos, e fora da forma preconizada, muito menos aceita provas produzidas ou obtidas de forma ilícita, porque estas são inaptas para afirmar ou infirmar os fatos alegados, e portanto não serve como elemento para a constituição do fato jurídico, mesmo atestando os fatos alegados.

A constituição do fato jurídico e a instauração de direitos e deveres e sua contestação pretendidos pelas partes num litígio dependem da linguagem das provas e dos fatos alegados, sem a prova o fato não se sustenta, ou mesmo o contra fato alegado.

Sobre o fato jurídico, a lição de FABIANA DEL PADRE TOMÉ⁶³

Por integrar o sistema do direito positivo, é válido ou não-válido: princípio da prioridade pragmática, decorrente do caráter de totalidade de significado inerente ao texto jurídico. Mas tendo em vista a necessidade de essa espécie de enunciado ser proferida em consonância com eventos supostamente verificados, é imprescindível sua articulação com a teoria das provas, mediante as quais é apreciada a veracidade de determinado fato jurídico, influenciando a construção da norma concreta.

A linguagem das provas é que constitui a verdade para o direito, dentro das teorias para o conhecimento da verdade, trabalhamos com a verdade lógica, aquela em nome da qual se fala, pressuposto lógico do discurso comunicativo.

Adotamos na construção deste estudo a verdade material, que refere-se à verdade por correspondência, aferida de enunciados que tenham correlação com os acontecimentos da

⁶²FERRAGUT, Maria Rita, *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo : Noeses, 2005, p. 135.

⁶³TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo : Noeses, 2005, p. 28.

experiência, vale dizer a verdade produzida fora do sistema jurídico referente aos fatos sociais.

Destarte, provado o fato, elemento factual descrito no antecedente da regra-matriz de responsabilidade consistente em ter o sócio administrador atuado com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou estatuto, e o elemento pessoal individualizando o agente que comete dolosamente a conduta descrita no antecedente da regra-matriz de responsabilidade, ou que tenha de alguma forma concorrido para a realização da conduta pelo executor, ou que tenha agido com poder de mando determinando ao executor que efetiva-se a conduta infracional, restando assim afirmada a responsabilização pessoal do sócio administrador e como consequente a relação jurídica com a inserção no sistema da norma individual e concreta, ou revés não comprovado qualquer desses elementos resta infirmada a responsabilização pessoal do sócio administrador, não se constituindo o fato jurídico e a consequente inserção da norma individual e concreta.

Vale ainda a observação, de que como dito, anteriormente a no campo da responsabilidade subjetiva, há que se provar o elemento volitivo, o dolo do agente, aqui o legislador adota aquela sistemática própria do direito penal, com relação ao ônus da prova, *in dubio pro reo* (contribuinte), tipicidade, legalidade, *due process of Law*.

Não se afasta o entendimento de ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO⁶⁴

Vê-se, pois, que estes artigos excepcionam o art. 136 que diz que a infração à legislação tributária independe da intenção do agente. Aqui os atos foram praticados com excesso de poderes e infração à lei (art. 135) ou ainda quando especificamente tipificados como crime ou contravenções penais (art. 137). Devem, pois, ser submetidos à prova não só do descumprimento da obrigação substancial como a do elemento subjetivo, dolo. Aí o pressuposto de fato, do qual originar-se-ia a responsabilidade é uma conduta ilícita, cujo elemento subjetivo vai da culpa ao dolo, a conduta dolosa dirigida mesmo a produzir uma lesão ao tesouro do Estado (inclusive quando a conduta já é prevista como crime).

A ilustre doutrinadora entende ainda que no caso das infrações o Código Tributário Nacional deu contornos próprios do regime de direito penal, vejamos:

Aqui o critério não é mais o de garantir a cobrança do crédito tributário, mas sim o de aplicar sanções pela prática de ato ilícito, ou seja, aplicar já multas não só em decorrência do descumprimento da obrigação tributária mas por atos fraudulentos dos quais decorreu o seu descumprimento. Entendemos que, no caso das infrações

⁶⁴PACHECO, Ângela Maria da Motta. *Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias*. São Paulo : Max Limonad, 1997. p. 222

dolosas ao ordenamento jurídico tributário, o Código Tributário Nacional a elas estendeu o regime de direito penal (mas sempre dentro do campo tributário).⁶⁵

Como pudemos notar nas linhas anteriores, com relação ao ônus da prova, este incumbe a quem alega, daí que é do Fisco o ônus da prova constitutiva de seu direito (responsabilidade do sócio administrador), compete, porém, efetivado o lançamento, auto de infração e termo de sujeição passiva, ao responsabilizado a contra prova do fato alegado, no processo administrativo, instaurado por meio da impugnação ou aquele meio de defesa previsto pelo ordenamento, respeitado o *due process of Law* o contraditório a ampla defesa e os meios e recursos a ela inerentes, na dúvida deve vigorar o *in dúbio pro reo* (contribuinte), além daqueles da tipicidade, legalidade. O respeito a todos esses primados constitucionais visa a garantir a segurança jurídica, lembrando que esses princípios são plenamente aplicáveis no Processo Administrativo Fiscal.

7.1.5 Do momento da produção da prova – ônus da prova – apreciação da prova.

Como asseverado na seção anterior, o momento da produção da prova pelo Fisco deve se dar quando do procedimento instrutório do lançamento, lavratura do auto de infração e do termo de sujeição passiva, nesse sentido ensina ALBERTO XAVIER⁶⁶ “o procedimento destinado à sua produção; os atos instrutórios ou de aquisição preparam o referido ato, obtendo meios indispensáveis ao conhecimento e prova das situações que consistem o objeto do lançamento...” mais a frente prossegue o i. doutrinador “...a mais importante categoria de atos preparatórios é, sem dúvida, constituída pelos atos instrutórios, que são precisamente os atos destinados à recolha e produção da prova no procedimento administrativo...”⁶⁷ destarte, é nesse exato momento que o Fisco deve produzir a prova para afirmar a responsabilização do sócio administrador.

O ônus da prova incumbe a quem alega, daí que é do Fisco o ônus da prova constitutiva de seu direito (responsabilidade do sócio administrador), compete, porém, efetivado o lançamento, auto de infração e termo de sujeição passiva, ao responsabilizado a contra prova do fato alegado, para desconstituir o fato jurídico, no Processo Administrativo

⁶⁵PACHECO, Ângela Maria da Motta. *Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 222.

⁶⁶XAVIER, Alberto. *Do Lançamento: Teoria geral do ato administrativo, do procedimento e do processo tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 179.

⁶⁷XAVIER, Ibid. p. 180.

Fiscal, instaurado por meio da impugnação ou outro meio de defesa previsto pelo ordenamento, deve o Processo Administrativo Fiscal respeitar o *due process of Law* o contraditório a ampla defesa e os meios e recursos a ela inerentes, na dúvida deve vigorar o *in dúbio pro reo* (contribuinte), além daqueles da tipicidade, legalidade todos esses primados inscritos no rol de direitos e garantias fundamentais da Carta Magna.

Nesse sentido, em homenagem aos princípios constitucionais é que MARIA RITA FERRAGUT⁶⁸ assevera:

Para nós, caso a fiscalização constate a responsabilidade pessoal do administrador, seu nome deverá constar do auto de infração, conferindo-se a ele oportunidade de plena defesa. A inclusão do administrador apenas na CDA é inconstitucional e ilegal, pois (i) foi suprimida a instância administrativa, em desacordo com o artigo 5º, LV, da Constituição; (ii) a indicação do nome na CDA não é ato jurídico que o Direito reconheça como apto a constituir o crédito tributário perante a pessoa física; e (iii) para que o administrador defenda-se por meio de embargos, com a execução fiscal suspensa, deverá garantir o juízo em montante equivalente ao da dívida.

A constituição do fato jurídico é ônus do Fisco, pois constitutivo de seu direito, devendo aferir-se no momento apropriado, e para desconstituir o fato jurídico o sócio administrador deve se valer do Processo Administrativo Fiscal, instaurado por meio da impugnação ou outro meio de defesa previsto pelo ordenamento, respeitando a Administração o *due process of Law* o contraditório a ampla defesa e os meios e recursos a ela inerentes, na dúvida deve vigorar o *in dúbio pro reo* (contribuinte), além daqueles da tipicidade, legalidade todos esses primados inscritos no rol de direitos e garantias fundamentais da Carta Magna, não se afasta ainda a produção de prova de forma lícita, sob de ser inexistente para o Direito, não sendo apta a constituir ou desconstituir o fato jurídico.

Aqui, ainda que longa, mas necessária à lição de FABIANA DEL PADRE⁶⁹

Assim, a produção probatória para realizar-se de forma precisa e cumprir seus objetivos no sistema jurídico, há de seguir as orientações manifestadas por tais princípios: (i) deve ser introduzida nos autos no momento apropriado, pelo sujeito que nela tem interesse, de modo que se estabeleça troca de informações entre as partes e o julgador; (ii) exige-se prova dos fatos alegados, de maneira que fato não provado é fato jurídico inexistente; (iii) as provas juntadas aos autos não de referir-se a fatos pertinentes, relevantes para a solução do conflito instaurado; e (iv) com vistas a cumprir sua função de convencer o julgador, destinatário das provas, recomenda-se que estas sejam produzidas do modo mais claro possível, mediante o emprego de vocábulos com o mínimo de ambiguidade e vagueza, acompanhados, quando necessário, de processo de elucidação, esclarecendo-se o sentido e a extensão atribuídos às palavras.

⁶⁸FERRAGUT, Maria Rita. *Portaria PGFN nº 180/2010 e a Responsabilidade do administrador: um Avanço*. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *Revista Dialética de direito tributário nº 178*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 106.

⁶⁹TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo : Noeses, 2005, p. 58.

Assim, instaurado o Processo Administrativo Fiscal, as provas devem ser produzidas no momento apropriado e por aquele que tem interesse na sua produção provando os fatos alegados, sob pena de inexistência do fato jurídico, devem elas referirem-se a fatos pertinentes e relevante para o desate do conflito instaurado e direcionadas aos julgador, no discurso persuasivo.

A linguagem das provas é que constitui a verdade para o direito, aqui falamos da verdade lógica, aquela em nome da qual se fala, pressuposto lógico do discurso comunicativo.

Adotamos para a construção deste estudo a verdade material, que refere-se à verdade por correspondência, aferida de enunciados que tenham correlação com os acontecimentos da experiência, vale dizer a verdade produzida fora do sistema jurídico referente aos fatos sociais.

Dentro do ciclo de positivação do direito é precisa a lição de FABIANA DEL PADRE TOMÉ⁷⁰

Obviamente, para que essa positivação seja realizada de modo apropriado, é imprescindível o perfeito quadramento do fato a previsão normativa. Esse fato, por sua vez, deve ser constituído segundo a linguagem das provas, com vistas a certificar a veracidade do enunciado subsumido. Observa-se a importância capital que apresenta *a prova* no ordenamento jurídico, inclusive no âmbito da tributação: ao constituir a obrigação tributária e aplicar sanções nessa esfera do direito, não basta a observância as regras formais que disciplinam a emissão de tais atos; a materialidade deve estar demonstrada, mediante a produção de prova da existência do fato sobre o qual se fundam as normas constituidoras das relações jurídicas tributarias.

Bem vinda a lição de MARIA RITA FERRAGUT⁷¹

O sistema de valoração de provas adotada pelo nosso sistema é do livre convencimento motivado, não admitindo arbitrariedade na produção da prova e na sua apreciação. Pressupõe, também, razoabilidade entre o conteúdo das provas e a conclusão obtida a partir delas.

No Processo Administrativo Fiscal, vigora o princípio da verdade material, sendo direcionadas as provas ao julgador que na valoração destas utiliza-se do livre conhecimento motivado que inadmite arbitrariedade tanto na sua produção quanto na sua apreciação, devendo pois, guardar razoabilidade entre seu conteúdo e a conclusão obtida.

⁷⁰TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*, São Paulo : Noeses, 2005, p. 30

⁷¹FERRAGUT, Maria Rita, *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo : Noeses, 2005, p. 135.

Finalizando as nossas pesquisas para a construção deste trabalho é de ensinamento brilhante o escólio de FABIANA DEL PADRÉ TOMÉ⁷²

E por meio das provas que se certifica a ocorrência do fato e seu perfeito quadramento aos traços tipificadores veiculados pela norma geral e abstrata, permitindo falar em subsunção do fato a norma e em implicação entre antecedente e consequente, operações lógicas que caracterizam o fenômeno da incidência normativa. Podemos dizer, em síntese, que a linguagem das provas e da ordem da aplicação do direito.

Em suma, cabe ao fisco provar os fatos que levaram a constituição do fato jurídico a fim de afirmar a responsabilidade do sócio administrador, no ato de lançamento, lavratura do auto de infração e termo de sujeição passiva, devidamente notificado aquele que foi responsabilizado pessoalmente e, instaurado o Processo Administrativo Fiscal, através de impugnação ou outro meio de defesa indicado pelo ordenamento, cabe a este fazer a contra prova para infirmar o fato jurídico constituído, que implicou na norma individual e concreta de responsabilidade com vistas a retirada do sistema.

Vale lembrar que, infirmado restará à responsabilização pessoal do sócio administrador, caso não provado e demonstrado qualquer dos seguintes elementos: aferição do tipicidade e antijuridicidade, através do dolo, vontade livre e consciente da prática conduta infracional, sabendo que o ordenamento jurídico proíbe esta conduta; individualização do agente que tenha poderes para administrar a sociedade e os tenha exercido de fato com infração; conduta factual consistente em agir com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou estatuto.

⁷²TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo : Noeses, 2005, p. 31.

8 CONCLUSÃO

Nas investigações para a concreção deste trabalho elegemos o método do Constructivismo Lógico-Semântico, para a aproximação do cientista ao objeto de nosso estudo, realizando um estudo hermenêutico-analítico método este que possui coerência e nos dá o caminho para a construção de um trabalho com fundamento, facilitando a compreensão do direito posto, pela Semiótica nos campos sintático, semântico e pragmático e na Teoria dos Valores com postura analítica.

Partindo do método eleito, identificamos o objeto de nosso estudo Direito Positivo através da Ciência do Direito, vimos o Direito Positivo manifesta-se em linguagem prescritiva e a Ciência do Direito verte-se em linguagem descritiva, duas linguagens que não se confundem.

Observamos que todo o conhecimento se dá pela linguagem, não havendo outra forma de obter o conhecimento, o direito positivo se manifesta através de enunciados prescritivos produzidos pelo homem para disciplinar condutas intersubjetivas, manifesta-se em linguagem escrita, impregnada de valor, apresentando-se como um produto cultural.

Identificados estes traços introdutórios ingressamos no estudo das normas jurídicas, pelo método proposto, afastamos as ambiguidades do termo “norma jurídica” em sentido estrito significando a construções das significações daquele conjunto de enunciados prescritivos e, em sentido lato significando o conjunto de enunciados prescritivos.

Aprofundamos o estudo das normas para conhecer a norma jurídica em sentido estrito como a significação dos enunciados prescritivos que o interprete constrói no incansável processo de interpretação, trazendo esta a mensagem deontica completa, com estrutura hipotético-condicional, uma hipótese (H) que é a descrição de um fato de possível ocorrência no mundo social que implica numa consequência (C) relação jurídica entre dois sujeitos.

Passamos pelo estudo da estrutura hipotética-condicional como estrutura normativa, composta de um antecedente implicando um conseqüente, ligadas por um dever ser neutro, descreve em seu antecedente uma conduta do mundo real, que se vier a ocorrer, vertido em linguagem competente, tem como desate o conseqüente, constituindo-se uma relação jurídica, regida por um dos operadores deonticos P-permitido, V-proibido ou O-obrigatório.

Apreciamos a norma jurídica em sentido completo, que se apresenta com dupla feição, formada pela norma jurídica primária que descreve uma hipótese e prescreve um dever e a norma jurídica secundária que prescreve uma sanção pelo descumprimento da norma jurídica primária aplicável pelo Estado-juiz.

No campo do estudo das normas conhecemos ainda a norma geral e abstrata que disciplina condutas e é impregnada de valor, feitas para incidir no mundo fenomênico, direcionada a toda a sociedade e a um fato de possível ocorrência, e a norma individual e concreta que individualiza o sujeito e determina a ocorrência de dado fato jurídico.

Fizemos, um corte, para uma breve introdução a regra-matriz de incidência tributária - RMIT passando pela hipótese e seus critérios material: composto pelo verbo e seu complemento, temporal: momento da ocorrência do fato e o espacial: território onde ocorreu o fato e pelo consequente e seus critérios pessoal: composto por sujeito ativo e sujeito passivo e quantitativo: consubstanciado em alíquota e base de cálculo.

Resolvemos o problema da ambiguidade do termo “regra-matriz” que em sentido estrito quando preenchida semanticamente todos os campos sintáticos da estrutura, e “regra-matriz” como estrutura lógica que é desprovida de conteúdo jurídico constituindo-se num esquema sintático de auxílio ao interprete na construção das significações para a construção da norma jurídica, elegemos a estrutura lógica da regra-matriz para o estudo da norma de responsabilidade do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

Estudamos a incidência e aplicação do direito como sinônimos, porque não há como fazer a norma incidir sem a aplicação do direito, já que a norma geral e abstrata não incide automaticamente, sendo necessário um ato humano para que um evento do mundo real seja vertido em linguagem competente e subsuma este na hipótese da norma geral e abstrata constituindo-se o fato jurídico e inserindo-se no sistema a norma individual e concreta.

Partindo das normas gerais e abstratas, utilizando-se do processo de positivação do direito chegamos às normas individuais e concretas, asseveramos que na continuação do processo de positivação do direito maior será a individualização e concreção da norma individual e concreta, como sendo o ponto mais próximo da linguagem social que a linguagem do direito pode chegar, identificando eventos do mundo social e individualizando sujeitos para regular condutas.

Apreciamos que a concreção das normas se dá pelo processo de positivação do direito, e ingressamos na constituição do fato jurídico tributário em que dado um evento no mundo fenomênico este é vertido em linguagem competente pelo agente que a lei autoriza a constituir o fato jurídico, este só se sustenta pela linguagem das provas, vimos como exemplo o lançamento tributário e o auto de infração.

Como a linguagem competente para a constituição dos fatos jurídicos é a linguagem das provas, apreciamos a Teoria das Provas na constituição do fato jurídico, empreendemos conhecimento de que um evento do mundo fenomênico só interessa ao direito depois de juridicizado pela linguagem competente, linguagem das provas, vimos que estes fatos devem ser produzidos da forma prescrita no ordenamento, objetivando as provas a busca da verdade lógica, adotamos a verdade material que se refere à verdade por correspondência aferida pelos enunciados que tenham correlação com os acontecimentos do mundo da experiência.

Estudamos a sujeição passiva para alçarmos as disposições relativas a responsabilidade de terceiro, concluímos afastando a ambiguidade do termo “responsáveis”, propondo tratarmos como responsável tributário somente o terceiro responsável tratado no inciso II, do artigo 121 do Código Tributário Nacional.

Conhecemos o instituto da responsabilidade tributária e suas espécies: (i) substituição; (ii) solidariedade; (iii) sucessão; (iv) responsabilidade de terceiros; e (v) responsabilidade por infrações.

Efetuamos um corte metodológico e ingressamos no estudo do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, e estudamos somente a figura da responsabilidade pessoal dos sócios administradores que praticam atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, construindo a regra-matriz da responsabilidade de terceiro.

Com as investigações do enunciado prescrito do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, pro meio da estrutura lógica da regra-matriz de responsabilidade, chegamos a conclusão de que a responsabilidade do sócio administrador é pessoal, excluindo-se a do contribuinte originário da relação jurídica tributária advinda da regra-matriz de incidência tributária, sendo também excludente dos institutos da solidariedade e da subsidiariedade.

Observamos ainda, que o dispositivo em questão apresenta rol de hipóteses taxativas, não sendo permitido ao interprete aumentá-lo para alcançar situações do mundo fenomênico não colhidas pela hipótese da norma de responsabilidade.

Concluimos que a responsabilidade da pessoa física é exceção à regra, porque a separação e autonomia das personalidades entre pessoa física e pessoa jurídica, conferidas por lei, restaria mitigada e ninguém cogitaria de administrar uma empresa em situação econômica difícil, ficando o instituto inviável, fatalmente implicando em inevitável inconstitucionalidade por violação ao primado do não confisco e do direito de propriedade, positivados nos artigos 5º, inciso XXII, 150, inciso IV e 170, inciso II todos da CRFB-88.

Asseveramos a necessidade de que o sócio administrador haja dolosamente, com vontade livre e consciente de agir com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social e estatuto a fim de lesar o erário público.

No campo da responsabilidade, é inafastável a prova do elemento volitivo, o dolo do agente, sendo que o legislador adotou a sistemática própria do direito penal, com relação ao ônus da prova, *in dubio pro reo* (contribuinte), tipicidade, legalidade, *due process of Law*.

Estudamos a importância das provas para a caracterização da responsabilidade do sócio administrador, que sem a prova do fato alegado este é inexistente, resolvemos problemas da ambiguidade da utilização do substantivo “agente”, no sentido de “agente competente” quando nos referimos aquela pessoa indicada pelo sistema apta a constituição dos fatos jurídicos e aplicação do direito, e “agente” quando nos referimos ao sócio administrador que pratica a conduta ilícita.

Além disso, estudamos os elementos pessoal e factual e as respectivas provas para a caracterização da responsabilidade do sócio administrador.

Demonstramos o momento da produção da prova, o ônus de sua produção que compete a quem alega e, a forma de apreciação da prova pelo julgador, através da linguagem das provas, tendo por conclusão afirmar ou infirmar a responsabilização dos sócios que figuram em contratos de sociedades empresárias limitadas como administrador.

O presente estudo não teve a pretensão de esgotar a matéria, apenas se pretendeu instigar o estudo de tão intrigante tema.

BIBLIOGRAFIA

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. *Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores de Pessoas Jurídicas e a Portaria PGFN 180/2010*. In: Priscila de Souza (coord.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado*. São Paulo: Noeses, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário – 5ª Edição*. São Paulo : Noeses, 2010.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária, uma introdução metodológica*. 2a ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> . Acesso em: 13 mar. 2014.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em:
< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> . Acesso em: 26 mar. 2014.

BRASIL. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências.
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm>. Acesso: 13 mar. 2014.

BRASIL. LEI Nº 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso: 13.mar. 2014.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito tributário. linguagem e método*. São Paulo : Noeses, 2008.

_____, *Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência tributária – 1ª ed. rev.* São Paulo : Saraiva, 2009.

_____, *Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência – 8ª ed. rev.* São Paulo : Saraiva, 2010.

_____, *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____, *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARRAZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. – São Paulo: Noeses, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

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

DALLA PRIA, Rodrigo. *O direito ao processo*. In: CONRADO, Paulo César (Coord.). *Processo Tributário Analítico*. São Paulo: Noeses, 2011.

DARZÉ, Andréa M., *responsabilidade tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo : Noeses, 2010.

FERRAGUT, Maria Rita, *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo : Noeses, 2005.

_____, *Portaria PGFN nº 180/2010 e a Responsabilidade do administrador: um Avanço*. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *Revista Dialética de direito tributário nº 178*. São Paulo: Dialética, 2010.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. *Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. v. 2. São Paulo: Atlas, 2004.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial)*. 6ª ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MENDES, Frana Elizabeth. *Reflexões acerca da responsabilidade tributária no direito brasileiro*. In: Priscila de Souza (coord.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os conceitos de direito privado*. São Paulo: Noeses, 2010.

PRIBERAM DICIONÁRIO. Disponível em:
< <http://www.priberam.pt/dlpo/responsabilidade>>. Acesso em: 16 mar. 2014

NEDER, Marcos Vinícius. *Responsabilidade solidária e o lançamento fiscal*. In: Priscila de Souza (coord.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado*. São Paulo: Noeses, 2010.

SEVERINO, Antonio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. – 21. ed. rev. e ampl. – São Paulo : Cortez, 2000.

XAVIER, Alberto. *Do Lançamento: Teoria geral do ato administrativo, do procedimento e do processo tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.