

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
COGEAE**

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-
ADMINISTRADOR – ARTIGO 135, III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
NACIONAL**

Paulo Ricardo de Abreu Leal de Carvalho

São Paulo

2014

Paulo Ricardo de Abreu Leal de Carvalho

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR –
ARTIGO 135, III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

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

São Paulo

2014

AVALIAÇÃO:.....

ASSINATURA DO ORIENTADOR:.....

RESUMO

O presente trabalho visa uma abordagem jurídica aos principais aspectos legais, jurisprudenciais e doutrinários no que tange a responsabilização dos sócios, na qualidade de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica no âmbito tributário. Faz-se uma breve síntese da relação jurídico-tributária antes de adentrar na análise das espécies de responsabilidade tributária. Serão apresentadas todas as modalidades de responsabilidade tributária previstas na legislação tributária vigente, aprofundando-se na aquela imputada aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, nos termos do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional. Diante dessa modalidade, busca-se analisar a quem cabe o ônus da prova do fato ensejador da responsabilidade, observando a consequente possibilidade de redirecionamento da Execução Fiscal à pessoa física do sócio abordando os aspectos legais que determinam a inclusão prévia deste na Certidão de Dívida Ativa.

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

SUMÁRIO

- 1 INTRODUÇÃO**
- 2 A RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA**
- 3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**
 - 3.1 RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO OU TRANSFERÊNCIA*
 - 3.2 RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES*
 - 3.3 RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS*
 - 3.4 RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES*
- 4 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS**
 - 4.1 HIPÓTESES DE RESPONSABILIZAÇÃO*
 - 4.2 O DOLO NA CONDUTA ILÍCITA*
- 5 APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE**
- 6 REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL**
- 7 O ÔNUS DA PROVA**
- 8 CONCLUSÃO**
- 9 REFERÊNCIAS**

1 - INTRODUÇÃO

O presente trabalho propõe uma abordagem jurídica, analítica e reflexiva acerca instituto jurídico da responsabilidade tributária dos sócios-gerentes ou administradores das pessoas jurídicas de direito privado, essencialmente regulamentada pelo artigo 135, III do Código Tributário Nacional.

Busca-se analisar a norma jurídica tributária frente ao histórico recente dos casos concretos tratados pelo Fisco e Poder Judiciário, traçando determinada evolução histórica do tema até a realidade vista nos dias atuais.

Não é demais concluir a suma importância do referido instituto no direito tributário, visto que, constantemente, os sócios-gerentes das pessoas jurídicas devedoras são incluídos no polo passivo das execuções fiscais pelo Fisco, em todas as esferas (Federal, Estadual e Municipal), atribuindo-lhes a responsabilidade pessoal pelos débitos fiscais da sociedade, na maioria das vezes, sem que tenha, previamente, participado do processo administrativo fiscal.

Aliás, importante mencionar que esse fenômeno é comum tanto às pequenas empresas, como para os grandes grupos econômicos, o que, do ponto de vista econômico e comercial, traz certa insegurança ou, no mínimo, preocupação dos investidores e empreendedores.

Porém, antes de adentrar no cerne da questão, importante discorrer sobre os principais aspectos da relação jurídico-tributária, momento em que será analisado, ainda que superficialmente, o nascimento da própria obrigação tributária decorrente relação, nos socorrendo da estrutura da Regra Matriz de Incidência Tributária.

Em continuidade, faz-se breve análise às espécies de responsabilidade tributária, a luz do Código Tributário Nacional, regulamentado em seu capítulo V, onde trata-se portando das responsabilidades de terceiros, exceto naquela proveniente de infração que poderá ser o próprio contribuinte.

O capítulo se inicia com o artigo 128, o qual descreve que lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Portanto, os sócios-gerentes na condição de terceiro e, assim, possuindo patrimônio inconfundível e incomunicável com o patrimônio da pessoa jurídica que é parte da relação jurídico-tributária, podem responder pessoalmente pelas obrigações tributárias desta, integrando esta relação jurídica.

O referido capítulo traz três espécies de responsabilidade tributária, que, na redação do próprio Código Tributário Nacional são: (a) Responsabilidade dos Sucessores, (b) Responsabilidade de Terceiros e (c) Responsabilidade por Infrações.

A **Responsabilidade de Terceiros**, da qual se extrai o tema do presente trabalho, inicia-se no artigo 134 do Código Tributário Nacional, trazendo as hipóteses de solidariedade, ou seja, é aquela cabível quando há impossibilidade do cumprimento da obrigação tributária ser exigida pelo próprio contribuinte.

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

O mesmo artigo traz um rol taxativo de quais pessoas podem ser enquadradas nessa modalidade, nos incisos I a III, quais sejam: (I) as pessoas referidas no artigo 134 do Código Tributário, (II) os mandatários, prepostos e empregados e (III) os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Da simples leitura do mencionado artigo 135, verifica-se que são estabelecidos alguns requisitos essenciais para que haja essa imputação de responsabilidade.

Dentre esses requisitos, é importante ressaltar que deve ser comprovado o dolo, ou, no mínimo, culpa do agente numa conduta praticada com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social.

Ou seja, o mero inadimplemento da obrigação tributária não pode resultar em responsabilidade destes indivíduos com base no artigo 135, III do Código Tributário Nacional, eis que não se evidencia essa conduta.

Concluí-se também, ser necessário que tais agentes ajam com atos de administração da sociedade, estando revestido nesta condição, para se enquadrem nesta modalidade de responsabilidade.

Havendo a análise mais clara e detalhada dos critérios que denunciam esta modalidade de responsabilidade e, assim estabelecida, passa a ser observada e criticada a possibilidade do redirecionamento da Execução Fiscal.

Isto porque, pode-se concluir da norma jurídica que para haver o redirecionamento da Execução Fiscal ao responsável tributário é indispensável o processo administrativo tributário apurando a responsabilidade dos agentes.

O responsável tributário deve ser chamado ao processo administrativo desde o início, ou, se for o caso, instaurar um novo procedimento administrativo, assegurando-lhes o direito aos princípios constitucionais da ampla defesa e ao contraditório.

Merece especial atenção e estudo esta questão, pois, observa-se na rotina judiciária que esses requisitos e pressupostos constantes no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, nem sempre são respeitados, traduzindo-se numa violação ao patrimônio pessoal dos sócios.

Encerrando o presente trabalho, será analisado a quem caberia o ônus da prova do fato ensejador da responsabilidade, principalmente se considerar a inclusão do responsável já na fase judicial, no curso da Execução Fiscal, bem como a presunção de liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa.

2 - RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Pode-se definir relação jurídico-tributária, a qual é espécie do gênero relação jurídica, com as palavras de Paulo de Barros Carvalho¹ como sendo o

“vínculo abstrato, que surge pela imputação normativa, e consoante o qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, credor ou pretensor, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo ou devedor, o cumprimento da prestação de cunho patrimonial.”

Esta relação jurídica surge no conseqüente da Regra Matriz de Incidência Tributária. Isto porque, a regra-matriz de incidência tributária se refere a um juízo hipotético condicional que prevê um fato, e o conecta a uma conseqüência, que é o próprio **nascimento da relação jurídica tributária.**

Portanto, observa-se que a relação tributária é formada por dois polos opostos, uma pelo sujeito ativo e outra pelo sujeito passivo.

Sendo assim, o sujeito ativo é aquele que detém o direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária do sujeito passivo. Ele é colocado, pela norma tributária, em uma posição de superioridade na relação, podendo exigir determinado comportamento do sujeito passivo.

O artigo 119 do Código Tributário Nacional assim define: “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Apesar da simplicidade do instituto, ressalta-se que existem duas correntes doutrinárias.

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

Alguns autores alegam que somente as pessoas jurídicas de direito público dotadas de poder legislativo podem ser sujeito ativo de uma obrigação tributária, como Hugo de Brito Machado²:

“Não há de se confundir a condição de sujeito ativo com a de destinatário do produto da arrecadação ou fiscalização de tributos, ou da execução de leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária. Essas atribuições podem ser conferidas por uma pessoa jurídica de direito público a outra, mas isto não implica transferência de condição de sujeito ativo. (...) Às pessoas jurídicas de direito privado apenas podem ser atribuídas as funções ou encargos de arrecadar, o que não constitui delegação de competência (CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, art. 7º).”

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

Eduardo Marcial Ferreira Jardim⁴ também defende que o sujeito ativo *“é a pessoa incumbida do direito subjetivo de promover a cobrança do tributo. Embora no mais das vezes o sujeito ativo seja a própria pessoa constitucional titular da competência tributária, nem sempre esta ocupa o pólo ativo da obrigação.”*

Por sua vez, o **sujeito passivo** é aquele que tem o dever de cumprir com a obrigação pecuniária.

Na sujeição passiva há uma relação de submissão ao regime jurídico tributário, uma vez que direta ou indiretamente, o sujeito vincula-se à figura do tributo.

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

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

⁴JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Dicionário Jurídico Tributário. 03ª ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 188.

O Código Tributário Nacional assim define trata do sujeito passivo nos artigos 121 e 122:

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

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

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

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

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

Neste sentido, Luciano Amaro⁵ defende que:

"a identificação do sujeito passivo da obrigação principal (gênero) depende apenas de verificar quem é a pessoa que, à vista da lei, tem o dever legal de efetuar o pagamento da obrigação, não importando indagar qual o tipo de relação que ela possui com o fato gerador".

Assim como também entende Paulo de Barros Carvalho, portanto, o sujeito passivo da obrigação principal é aquele obrigado a pagar - um dar, um entregar - o tributo ou uma penalidade pecuniária ou multa, podendo ser classificado como sujeito passivo direto e indireto.

No entanto, importante mencionar que alguns doutrinadores interpretam de forma diversa este conceito, como o Renato Lopes Becho⁶, ao afirmar que o sujeito passivo seria somente aquele classificado como “direto”, o qual extrai efetivamente a vantagem econômica, ou seja, aquele que pratica o fato gerador.

No entanto, entende-se que o terceiro responsável também integra a relação jurídica tributária. Isto porque, a própria lei substitui o sujeito passivo direto (contribuinte) pelo

⁵AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 02ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998, p. 280.

⁶BECHO, Renato Lopes. Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária, p. 156

indireto (responsável), que ocorrerá nas modalidades de “transferência” ou “substituição”. E, em alguns casos, inclusive, este responde pessoalmente pela obrigação tributária.

Portanto, parece haver uma incoerência em afirmar que este terceiro não integre o pólo passivo dessa relação jurídica.

Pro fim, temos o próprio **objeto** da relação jurídico-tributária.

No direito tributário não possui conceituação diferente da que lhe é conferida no direito obrigacional comum, ou seja, o objeto é ao mesmo tempo o direito subjetivo do sujeito ativo da relação jurídica e o dever obrigacional do sujeito passivo.

Neste íterim, verificamos que obrigação tributária, nos termos do Código Tributário Nacional, poderá ser principal ou acessória.

Obrigação principal é entendida como o próprio pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, de natureza patrimonial. Por sua vez, a obrigação acessória seriam os “deveres” do contribuinte, prestações, que permanecem mesmo com a extinção ou inexistência da obrigação principal.

Assim, temos que no âmbito tributário o objeto da relação jurídica será o próprio pagamento do tributo (dar), ou o cumprimento de uma obrigação acessória (fazer ou não fazer) conforme a norma tributária.

3 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Pode-se definir a responsabilidade tributária a atribuição, pelo legislador, do dever de cumprimento da obrigação tributária a um sujeito diverso daquele que realizou a materialidade do fato jurídico-tributário, uma vez que tenha vínculo com o fato gerador da respectiva obrigação.

A responsabilidade tributária é prevista pelo Código Tributário Nacional, inicialmente, no artigo 121, confira-se:

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

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

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (não grifado no original)”

No entanto, como diz Paulo de Barros Carvalho⁷, temos que o artigo 128 do referido diploma *“estipula autêntica norma geral. Irradia, este versículo, um princípio genérico norteador da responsabilidade dos sucessores, da responsabilidade de terceiros e da responsabilidade por infrações. Firmando diretriz, acompanhada da ressalva feita em seu texto, serve de suporte ao art. 129 usque 138.”*

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

Faz-se uma pausa para destacar um ponto importante que se extrai da leitura do dispositivo supracitado. Pode-se concluir que a atribuição da responsabilidade tributária para o indivíduo que não tenha relação com o fato gerador do tributo, torna-se ilícita, violando diretamente tal disposição legal.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário – fundamentos jurídicos da incidência, 8ª ed, São Paulo: 2008, Sariaiva. p 227

Neste ponto, Paulo de Barros Carvalho⁸, assim explica:

“Cada regra-matriz de incidência tributária, delineada pela autoridade legislativa, há de apanhar um sujeito segundo o critério de sua direta e pessoal participação no aspecto material da norma, configurando-o como contribuinte...

...Há oportunidades, porém, em que outras pessoas participam do acontecimento descrito na hipótese tributária, mantendo proximidade apenas indireta com aquele ponto de referência. Está entre tais sujeitos a opção do legislador, em ordem à escolha do responsável pelo crédito tributário, em caráter supletivo do adimplemento total ou parcial da prestação.

Para melhor visualização deste fenômeno, com base na análise mais didática do capítulo V do Código Tributário Nacional, passa-se a abordar cada uma das espécies de responsabilidades ali previstas, sendo elas, as já mencionadas: (i) Responsabilidade dos Sucessores, (ii) Responsabilidade de Terceiros e (iii) Responsabilidade por Infrações.

3.1 RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO OU TRANSFERÊNCIA

Antes de abordar nas espécies de responsabilidade tributária previstas no Código Tributário Nacional, faz-se importante registrar a divisão doutrinária das suas hipóteses, que se fundamentam essencialmente no momento do surgimento da obrigação do responsável e o momento da ocorrência do fato gerador. Desta feita, têm-se as hipóteses de transferência ou substituição.

A responsabilidade por **substituição** caracteriza-se pela fixação na própria lei, de forma expressa, a terceira pessoa que suportará o ônus obrigacional em *substituição* ao contribuinte, antes mesmo da ocorrência do fato gerador.

8 CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário – fundamentos jurídicos da incidência, 8ª ed, São Paulo: 2008, Sariaeva, p 228)

Portanto, desde o nascimento da obrigação tributaria já se tem a figura definida do responsável, que pode ser chamado de *substituto tributário* ou *responsável por substituição*.

Nestas hipóteses, não recai a obrigação tributária sobre o contribuinte, em nenhum momento, desde o surgimento da obrigação.

Já na responsabilidade por **transferência**, esta surgirá somente se um fato posterior à ocorrência do fato gerador sobrevier.

Isto porque, quando há a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, não sendo o caso de substituição, somente o contribuinte se obriga a esta relação, não existindo previsão ou estipulação de responsável neste momento.

No entanto, por força de um fato posterior a isso, a obrigação é transferida para um terceiro que não tenha praticado o fato gerador.

3.2 RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES

Seguindo a ordem do próprio Código Tributário Nacional, encontramos, primeiramente, a responsabilidade dos sucessores, disposta nos artigos 129 ao 133.

Pode-se definir a responsabilidade por sucessão quando há transferência por ato negocial ou por lei, de direitos e obrigações a terceiros. Estes terceiros, obviamente, não são originalmente sujeitos desta relação jurídica, mas estão vinculados a seu antecessor. Isto quer dizer que o responsável não realizou o fato gerador, entretanto, passa a ocupar a figura do antigo sujeito passivo.

Aliomar Baleeiro⁹ explica o instituto, ressaltando que não se trata de um ato ilícito:

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

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

O artigo 129 do Código Tributário Nacional dispõe, ainda, que prevalece a data do fato gerador para a caracterização da responsabilidade, não importando o momento em que o crédito tributário é constituído.

Na seara tributária, a sucessão, conseqüentemente, a responsabilidade por sucessão, poderá ocorrer causa *mortis*, sucessão comercial, falimentar ou imobiliária.

A seção III deste capítulo de responsabilidade inicia-se pela sucessão dos adquirentes de bens imóveis, conforme artigo 130. Neste caso, os adquirentes ficam obrigados ao pagamento dos tributos já existente sobre os imóveis adquiridos.

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

E a seção se encerra com a responsabilidade no caso de extinção de pessoa jurídica que continua sendo explorada por qualquer sócio remanescente ou seu espólio, conforme único do artigo 132.

3.3RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS

Segundo entendimento pacífico na doutrina e jurisprudência, a responsabilidade tributária de terceiros contem o rol taxativo destes sujeitos no artigo 134 do Código Tributário Nacional:

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

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

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

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

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

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

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

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

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

A principal característica desta responsabilidade é que pode se verificar entre os sujeitos elencados no dispositivo mencionado, uma relação de dever legal de gestão ou vigilância do patrimônio do contribuinte.

Conforme expressamente disposto no dispositivo, trata-se de uma responsabilidade solidária. No entanto, o mesmo dispositivo condiciona esta responsabilidade a dois requisitos:

- (i) a impossibilidade de o contribuinte satisfazer a obrigação principal;
- (ii) por meio de ato comissivo ou omissivo, com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

Cabe o registro, por oportuno, quanto às penalidades aqui aplicáveis. Conforme o parágrafo único do artigo 134, esta somente será aplicável às de caráter moratório.

Por fim, o artigo 135, que será mais detalhadamente abordado em tópico posterior, trata de atos em que o terceiro tenha agido de forma irregular. Nos termos do próprio dispositivo, deve existir ação dos agentes com excesso de poder ou infração de lei, estatuto ou contrato social.

E nestes casos, o terceiro se obriga ao pagamento do tributo, incluindo os juros de mora, bem como as penalidades cabíveis, incluindo a multa punitiva.

Neste sentido, oportuno traz breve comentário feito Sacha Calmon:¹⁰

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

Sacha reforça a rigorosidade do instituto, esclarecendo que nestes casos, o terceiro passa a responder pessoalmente pelas obrigações tributárias.

3.4 RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES

Finalizando o capítulo da responsabilidade tributária, temos responsabilidade por infrações prescritas nos artigos 136 a 138 do Código Tributário Nacional.

Aqui se tem a responsabilidade objetiva dos agentes ou responsáveis. Portanto, nestes casos, recai a responsabilidade independentemente da intenção dos agentes, conforme dispõe o artigo 136:

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

Ocorre que há uma aparente dissonância na norma, eis que o artigo 137 determina ser imprescindível a constatação da conduta dolosa por parte do infrator nos incisos II e III, para que haja a responsabilidade pessoal do agente.

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

“Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

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

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

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

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

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

Não obstante, ressalta-se que as hipóteses de responsabilidade pessoal do agente estão taxativamente previstas nos incisos acima transcritos.

O artigo 138, por sua vez, prescreve hipótese de exclusão da responsabilidade, denominado por “denúncia espontânea”. Esta deve ser acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

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

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

A denúncia espontânea não pode ser apresentada após o início de qualquer fiscalização ou procedimento administrativo relacionado com a infração. Referida proibição está expressamente prescrita no parágrafo único do artigo 138. Aliás, intuitiva a

regra, pois, se assim não fosse, não haveria espontaneidade, além de grande respaldo para evasão fiscal.

Sobre o instituto, Geraldo Ataliba¹¹ explica que a extinção da punibilidade deve ser entendida de forma ampla, o que inclui, por exemplo, a responsabilidade penal:

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

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

Vale dizer que não se trata de um entendimento uníssono na doutrina. Porém, trata-se de entendimento majoritário. E Alexandre Macedo Tavares¹² complementa:

“Não fosse assim, estaríamos diante de uma camuflada ‘armadilha fiscal’, através da qual o Poder Público acenaria com a mão direita para o prêmio de dispensa das sanções administrativas, aproveitando o ensejo para com a mão esquerda imputar-lhes as sanções pelo cometimento do delito de fundo tributário. Desnecessário maiores digressões para se constatar que tal comportamento traduziria inominável deslealdade administrativa, incompatível com o postulado da moralidade pública e com a idéia de Estado de Direito.”

Hugo de Brito Machado¹³ também segue o entendimento:

“A norma albergada pelo art. 138 do CTN consubstancia opção valorativa do legislador. Opção pelo uso de estímulo em vez do

¹¹ ATALIBA, Geraldo. “Denúncia espontânea e exclusão de responsabilidade penal” In Revista de Direito Tributário. nº 66. p. 29.

¹² TAVARES, Alexandre Macedo. Denúncia espontânea do direito tributário. Dialética: São Paulo, 2002.

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. “Exclusão da responsabilidade tributária pela denúncia espontânea da infração.” In Revista Dialética de Direito Tributário, nº 61, Outubro de 2000, p.87.

castigo, e pelo prestígio à boa-fé do contribuinte que toma a iniciativa de denunciar a sua falta.”

Por fim, importante dizer que a legislação penal sofreu algumas alterações recentes sobre o referido tema, merecendo melhor abordagem, que não será feita aqui por não se tratar do escopo do presente trabalho.

4 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS-ADMINISTRADORES

A responsabilidade tributária dos sócios-administradores está disposta no artigo 135 do Código Tributário Nacional. Referido artigo dispõe que serão pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias aqueles que praticarem atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

“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:”

Portanto, observa-se que a norma traz uma responsabilidade de caráter pessoal deste agente que pratica atos de excesso de poderes ou infração à Lei ou estatuto social.

Importante ressaltar que o patrimônio dos sócios não se comunica com o patrimônio de suas respectivas sociedades, e o artigo 135 do Código Tributário Nacional não trata de uma hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, mas de imputação de responsabilidade.

Helena Tôres¹⁴ trata o assunto explicando da seguinte forma:

¹⁴ TÔRRES, Helene Taveira; QUEIROS, Mary Elbe (coordenação). *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: QuartierLatin, 2005. p. 456.

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

Ocorre que há certa divergência na doutrina quanto a esta responsabilidade. Para alguns doutrinadores, como Leandro Paulsen,¹⁵ sustentam ser solidária a responsabilidade entre o sócio administrador e a sociedade. Assim, não haveria exoneração da pessoa jurídica, pois, ela seria beneficiária desta conduta ilícita ou irregular praticada pelos seus administradores.

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

Aliomar Baleeiro¹⁶ por sua vez, entende que o sócio-administrador se torna o único responsável pela obrigação:

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

Encontra-se no Superior Tribunal de Justiça¹⁷ decisões que seguem este entendimento:

¹⁵ PAUSEN, Leandro; Curso de Direito Tributário Completo. São Paulo: Sariaeva, 6ª Ed, 2014.

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 755.

¹⁷ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - REsp 1017732/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, 2ª turma, julgado em 25/03/2008, DJe 07/04/2008

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

Ocorre que também há na jurisprudência no mesmo Superior Tribunal de Justiça em sentido contrário¹⁸: *"É igualmente pacífica a jurisprudência do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN."*(não grifado no original)

A realidade prática observada historicamente demonstra que esta responsabilidade é subsidiária. Isto porque, as Fazendas Públicas redirecionam a Execução Fiscal aos sócios administradores somente quando não encontrada a pessoa jurídica ou bens suficientes para satisfazer a obrigação tributária.

No entanto, numa análise criteriosa de toda a norma jurídica, pode-se concluir que o mais coerente com o sistema seria tratar como responsabilidade solidária, uma vez que, excluir a responsabilidade da pessoa jurídica pelo ilícito tributário acaba por beneficiá-la.

Isto porque, os administradores formam o órgão responsável pelos destinos da empresa, entre outros, tem como atribuições no âmbito da empresa administrar a sociedade, representando-a e manifestando a vontade da pessoa jurídica.

Desta forma, se não houver um benefício exclusivo do sócio administrador, ambos concorreram e se beneficiaram do ilícito, ou seja, tanto a pessoa física quanto a pessoa jurídica utilizam-se do ilícito para seu benefício, sendo mais coerente que a responsabilidade seja compartilhada.

4.1–HIPÓTESES DE RESONSABILIZAÇÃO

¹⁸SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - REsp 1101728/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, 1ª SEÇÃO, julgado em 11/03/2009, DJe 23/03/2009

Superada a questão, passa-se a analisar outros requisitos da norma. Primeiramente, vê-se claramente na lei, a necessidade de haver a prática do ilícito pelos sócios-administradores para que seja caracterizada a responsabilidade.

Partindo deste requisito legal, conclui-se, portanto, que o mero inadimplemento da obrigação tributária pela pessoa jurídica, não tem o condão de caracterizar o ilícito e, conseqüentemente, acarretar-lhe responsabilidade pelo inadimplemento do tributo.

Neste sentido, Sacha Calmon¹⁹ afirma: *“Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva, e sim subjetiva, ou seja, dolosa”*. Nesse diapasão, coube à jurisprudência analisar a natureza do ato estimulador da responsabilidade dos administradores.

Hugo de Brito Machado²⁰ também trata o assunto, rebatendo o entendimento:

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

Importante trazer o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que demonstra haver um entendimento pacífico neste mesmo sentido, conforme os acórdãos a seguir:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. ART. 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PRECEDENTES. MANUTENÇÃO DA DECISÃO AGRAVADA. 1. Há de ser mantido o entendimento segundo o qual não é cabível o redirecionamento da execução quando não houver comprovação de que o sócio-gerente agiu com excesso de mandato ou

¹⁹COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 933

²⁰MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. v. II. São Paulo: Atlas, 2004. p. 586

infringência à lei, ao contrato social ou ao estatuto, não sendo o simples não-recolhimento do tributo sendo suficiente para caracterizar infração à lei.

2. Precedentes desta Corte.

3. Agravo regimental a que se nega provimento"

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

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL - REDIRECIONAMENTO - RESPONSABILIDADE PESSOAL PELO INADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SOCIEDADE - ART. 135, III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - APLICAÇÃO DA SÚMULA 211/SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

1. Em matéria de responsabilidade dos sócios de sociedade limitada, é necessário fazer a distinção entre empresa que se dissolve irregularmente daquela que continua a funcionar

2. Em se tratando de sociedade que se extingue irregularmente, cabe a responsabilidade dos sócios, os quais podem provar não terem agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder.

3. Não demonstrada a dissolução irregular da sociedade, a prova em desfavor do sócio passa a ser do exequente (inúmeros precedentes).

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

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

6. Agravo regimental improvido"

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

Outro requisito estabelecido pela legislação é que o sócio tenha praticado atos de administração, ou seja, o sócio deve ter agido, efetivamente, na administração da sociedade na época do fato gerador da obrigação tributária inadimplida.

O artigo 135 do Código Tributário Nacional também estabelece um requisito importante, que está contido na expressão “excesso de poderes” de sua redação. Isto porque, vê-se nessa expressão a necessidade de que e os atos praticados pelos sócios sejam além daqueles que lhe fora outorgado pela pessoa jurídica, em virtude do mandato ou função.

José Otávio Vaz²¹ entende que o alcance desses poderes seria aqueles conferidos pela legislação comum, como a civil e comercial.

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

Outra importante discussão é a necessidade a necessidade de haver dolo na conduta ilícita do sócio ou se a culpa seria suficiente para o enquadramento no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

O que se concluí é será concluído que Código Tributário Nacional determina que haja a comprovação do dolo, inclusive, que a apuração seja feita pelo ente público como requisito necessário para eventual redirecionamento da Execução Fiscal, conforme será explanado a seguir.

4.2–O DOLO NA CONDUTA ILÍCITA

A norma jurídica tributária determina que os diretores e gerentes da pessoa jurídica, serão responsabilizados pelos débitos tributários quando houverem cometido infração à lei ou violado o contrato social, conforme a própria redação do artigo 135 do Código Tributário.

Assim, conclui-se que a normal jurídica busca responsabilizar aqueles que procederem com manifesta intenção ou, até, malícia contra as pessoas jurídicas que representam, o que, inclusive, justifica um tratamento mais severo em razão má-fé que se demonstra.

Ocorre que não há unanimidade nesta interpretação, tendo alguns doutrinadores, e até a jurisprudência, aceitar somente a culpa como suficiente para a caracterização da

²¹VAZ, José Otávio de Vianna. A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no Código Tributário Nacional. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, pág. 137.

responsabilidade. Existem alguns julgados no Superior Tribunal de Justiça que seguem este entendimento, como ilustra o acórdão abaixo:

Ementa: TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL - SÓCIO-GERENTE - RESPONSABILIDADE PESSOAL PELO INADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SOCIEDADE - ART. 135 , III DO CTN - DOLO, FRAUDE OU EXCESSO DE PODERES - DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE POSTERIORMENTE À RETIRADA DO SÓCIO-GERENTE. 1. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o sócio somente pode ser pessoalmente responsabilizado pelo inadimplemento da obrigação tributária da sociedade nas hipóteses do art. 135 do CTN e se agiu dolosamente, com fraude ou excesso de poderes ou, ainda, se houve dissolução irregular da sociedade. 2. Em matéria de responsabilidade dos sócios de sociedade limitada, é necessário fazer a distinção entre empresa que se dissolve irregularmente daquela que continua a funcionar. 3. Em se tratando de sociedade que se extingue irregularmente, cabe a responsabilidade dos sócios, os quais podem provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. 4. Descabe responsabilizar-se pessoalmente sócio que se retirou regularmente da empresa, que continuou em atividade, mas que só posteriormente veio a extinguir-se de forma irregular. 5. Recurso especial provido em parte.

(STJ - RECURSO ESPECIAL REsp 436802 MG 2002/0060083-0
Data de publicação: 25/11/2002)

No entanto, norma determina que exista um ato fora dos padrões de diligência e ética de atuação, os quais são estabelecidos pela lei e nos contratos sociais da empresa, induzindo, portanto, haver a intenção de agir pelo agente.

Neste ponto, Mizabel Derzi²² sustenta essa necessidade de haver o dolo:

“O terceiro que age com dolo, contrariando a lei, o mandato, o contrato social ou o estatuto, dos quais decorrem seus deveres, em relação ao contribuinte, de representação e administração, torna-se, no lugar do próprio contribuinte, o único responsável pelos tributos decorrentes daquela infração. É que o representante, o mandatário e o administrador com poderes de decisão - inclusive aqueles arrolados no art. 134 - podem abusar dos poderes que têm, em detrimento dos interesses do contribuinte.”

²²DERZI, Mizabel Abreu Machado. Da unidade do injusto penal tributário. Revista de direito tributário 63. São Paulo: Malheiros, p. 217 e ss

O próprio Superior Tribunal de Justiça, em sentido contrário ao acórdão trazido anteriormente, manifestou-se no sentido de exigir a comprovação da conduta dolosa, em julgamento do Resp 1104064/RS:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. MATÉRIA OBJETO DE RECURSO REPETITIVO. CERTIDÃO DE OFICIAL DE JUSTIÇA ATESTANDO A INEXISTÊNCIA DE FUNCIONAMENTO DA SOCIEDADE EXECUTADA NOS ENDEREÇOS INDICADOS. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO SÓCIO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA INSUFICIÊNCIA PATRIMONIAL DA SOCIEDADE. INOCORRÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535

1. A responsabilidade pessoal do sócio funda-se na regra de que o redirecionamento da execução fiscal e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. (Resp 1101728/SP, sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 23/03/2009)

...

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

...

(STJ - REsp 1104064 RS 2008/0246946-0)

Desta feita, concluí-se que a legislação exige exista um ato doloso, que esteja direta e pessoalmente imputado à pessoa física do administrador, praticado com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto que resulte em uma obrigação tributária não autorizada, para que lhe seja imputada a responsabilidade tributária. No entanto, é aceita a imputação da responsabilidade somente nos casos em que houver a mera culpa, o que traz insegurança jurídica no tema em comento.

5 - APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE

Não é demais concluir que a legislação tributária exige a comprovação da prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social por parte do Fisco para

que estes agentes passem a responder pelos débitos tributários. nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

A apuração, demonstração e comprovação dos elementos necessários à imputação de responsabilidade tributária de terceiros, em substituição à pessoa jurídica que originou o crédito tributário, deve ocorrer momento em que há o próprio lançamento tributário, previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Isto porque, como se observa no mencionado artigo 142, é delegado, expressamente, à autoridade administrativa a identificação do sujeito passivo:

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

Assim, sendo o caso de substituição deste pólo passivo por imputação de responsabilidade, a regra contida no artigo não sofre qualquer alteração.

E não poderia ser diferente, eis que o chamamento do sócio administrador no próprio auto de infração condiz com um procedimento abarcado pelos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, eis que possibilita a defesa destes agentes desde o início do processo administrativo

Humberto Teodoro Junior²³ aborda esta necessidade, como se verifica no fragmento abaixo:

“Com relação à co-responsabilidade de terceiros pelos créditos tributários inscritos em nome de outrem, o que não se sabe, antes do regular processo administrativo de lançamento e inscrição do crédito também contra o possível co-responsável, é justamente se o terceiro apontado é, ou não, um legítimo responsável tributário. É precisamente, portanto, sua qualidade de responsável tributário que

²³Teodoro Junior, Humberto. Lei de Execução Fiscal: Comentários e Jurisprudência, 8ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002, pag. 28

está a reclamar acertamento antes do ingresso da Fazenda em juízo executivo, pois do contrário estar-se-ia admitindo execução forçada sem título executivo e, conseqüentemente, sem a certeza jurídica da obrigação que se intenta realizar, sob coação estatal de medidas executivas concretas, imediatas e definitivas”.

É de suma importância a clareza de que compete à autoridade fiscal a comprovação do fato e apuração da responsabilidade tributária, evitando conseqüências gravosas ao sistema jurídico, como será visto mais adiante.

É necessário, também, que seja observada eventual ocorrência de decadência ou prescrição no momento em que se apura a responsabilidade tributária, por óbvio.

O crédito tributário nasce quando houver a conversão do fato em linguagem jurídica competente e o estabelecimento da respectiva relação tributária, objetivando o sujeito ativo, o sujeito passivo e o objeto da prestação, no seio de norma individual e concreta, como bem explicado por Paulo de Barros:

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

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

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

Assim, sendo apurada eventual responsabilidade do sócio administrador, no momento em que esta lhe será imputada pela autoridade fiscal, se terá a constituição do crédito tributário para este, uma vez que, somente neste momento é que se terá a constatação do sujeito passivo, fazendo-se incidir a norma individual e concreta.

Esta ressalva é válida, pois, a imputação da responsabilidade poderá ocorrer posteriormente ao nascimento do crédito tributário para pessoa jurídica. Não podendo ser considerado este o momento para contagem do prazo decadencial ou prescricional.

Neste caso, constituição do crédito em desfavor do responsável deve se submeter, também, ao prazo decadencial de 5 (cinco) anos, conforme disposto nos artigos 150, parágrafo 4º e 173, I, ambos do Código Tributário Nacional.

6 - REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

A relevância maior na abordagem deste tópico é a realidade pragmática vivenciada no judiciário, onde se tem observado que os sócios-administradores somente são chamados à relação jurídico-tributária quando já ajuizada a Execução Fiscal, principalmente quando não localizada a pessoa jurídica que originou o crédito tributário.

Já se transcorreu anteriormente sobre os requisitos exigidos pela legislação, para que haja a imputação da responsabilidade prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional, dentre eles, a necessidade de comprovação do ato ilícito praticado pelo responsável.

No entanto, ficou demonstrado que esta apuração e comprovação do ato ilícito deve ocorrer na esfera administrativa, durante ou no início do processo administrativo fiscal tributário.

Não obstante, vale mencionar que o artigo 202, I, do Código Tributário Nacional determina que o nome do devedor e do co-responsável deve constar no termo de inscrição em dívida ativa.

Aqui, repisa-se que não há como incluir um terceiro na certidão de dívida ativa sem que este tenha participado do processo administrativo, eis que é neste momento que a autoridade fiscal deve apurar o fato e a responsabilidade.

Entretanto, o mais comum visto no judiciário, e aceito pelos juízes, o redirecionamento da Execução Fiscal aos terceiros responsáveis, neste caso os sócios-administradores, sem que este conste previamente no processo administrativo fiscal ou se quer na Certidão de Dívida Ativa – “CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA”.

O Superior Tribunal de Justiça veiculou uma notícia em seu endereço eletrônico, publicada em 16/08/2013²⁴, afirmando que, apesar de exigirem a comprovação da conduta dolosa do sócio administrador, não se exige que este tenha participado do processo administrativo.

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

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

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

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

Em seu voto, Humberto Martins destacou que a simples devolução de carta por AR não configura prova de dissolução

²⁴ http://www.Superior Tribunal de Justiça.jus.br/porta1_Superior Tribunal de Justiça/publicacao/engine.wsp?tmp.area=398&tmp.texto=110801

irregular. Segundo o ministro, a decisão do TRF5 afirmou que não há indícios de dissolução irregular da empresa executada, assim como o sócio-gerente não agiu com excessos de poderes ou infrações à lei ou estatuto social, o que impossibilita o redirecionamento da Execução Fiscal.

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

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

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

...

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

O Código Tributário Nacional trata deste tema, em norma semelhante, no artigo 203, com a ressalva de que a defesa cujo prazo será reaberto, estará restrita na parte modificada:

Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a

nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

No entanto, o que se conclui é que esta fundamentação deixa ainda mais evidente a violação ao princípio da ampla defesa e processo legal, eis que, o sócio-administrador sequer poderia discutir a origem do crédito tributário nem mesmo o direito material acerca da cobrança, mas tão somente sua responsabilidade nos Embargos à Execução.

7 – O ÔNUS DA PROVA

Por fim, busca-se analisar, de forma definitiva, a quem cabe o ônus da prova quanto à responsabilidade dos sócios-administradores pelo crédito tributário.

Conforme análise da legislação, seguindo as fundamentações já apresentadas nos tópicos anteriores, resta demonstrado que esta comprovação é atribuição das autoridades fiscais. Ou seja, que é fundamental a comprovação pelo Fisco, de forma incontestada, que os responsáveis tributários tenham agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Traz-se à baila novamente, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, para que se observe a delegação, de forma expressa, à autoridade administrativa a identificação do sujeito passivo:

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

Sendo atribuição da autoridade administrativa a identificação do sujeito passivo, a única diferença nos casos de responsabilidade dos sócios-administradores, é que o Fisco também deve comprovar a conduta ilícita para que possa lhe imputar a responsabilidade.

Neste sentido, Fabiana Del Padre Tomé²⁵ também aborda o tema:

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

Esta questão já foi suscitada no Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do artigo 13 da Lei 8.620/93.

O mencionado artigo dispunha que a simples condição de sócio seria suficiente para acarretar a sua responsabilidade pessoal pelos débitos da sociedade, perante a Seguridade Social. Assim, não seria necessário que houve a comprovação dos requisitos estabelecidos no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Ou seja, somente com a constatação do inadimplemento e submetida à questão ao devido procedimento administrativo, a Certidão de Dívida Ativa já poderia ter o nome dos sócios-administradores.

No entanto, foi declarada a inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do RE 562276/PR:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO

²⁵De SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Forense, 2005. Cap. I – A prova no Processo Administrativo Fiscal – Fabiana Del Padre Tomé. p. 555.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.

1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário.

2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.

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

4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

5. O art. 135, III, do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a

mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor descon sideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.”

Desta decisão, pode-se extrair a conclusão de que é o Fisco que deve comprovar a existências dos requisitos estabelecidos na legislação, em especial no artigo 135 do Código Tributário, para que possa haver a imputação da responsabilidade.

Isto porque, conforme o fragmento da decisão, que se replica abaixo, se a responsabilidade não é automática e, assim, devendo existir os requisitos trazidos na lei para o chamamento ao processo, isso somente ocorrerá se for de forma comprovada legalmente:

“A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.”

8 – CONCLUSÃO

Como visto, a obrigação tributária se estabelece com o vínculo jurídico entre os sujeitos Ativo e Passivo, verificado no conseqüente da regra matriz de incidência tributária.

O sujeito passivo desta relação jurídico-tributária poderá ser o próprio contribuinte ou um terceiro responsável, o qual, ainda que indiretamente, estará vinculado ao fato gerador da obrigação tributária, nos termos do artigo 128 do Código Tributário Nacional.

O responsável poderá substituir o contribuinte na obrigação tributária ou ter-lhe atribuído caráter supletivo ao cumprimento desta obrigação.

A doutrina classifica a responsabilidade no Código Tributário Nacional em duas modalidades sendo; (i) a responsabilidade tributária por substituição, quando, há fixação na própria lei, de forma expressa, a terceira pessoa que suportará o ônus obrigacional em substituição ao contribuinte, antes mesmo da ocorrência do fato gerador (ii) responsabilidade tributária por transferência, em que é transferida do contribuinte ao responsável em detrimento de um fato posterior à ocorrência do fato gerador. Esta responsabilidade é subdividida em Responsabilidade Solidária, Responsabilidade dos Sucessores e Responsabilidade de Terceiros.

Na modalidade chamada de responsabilidade de Terceiros, encontra-se o artigo 135 que estabelece a possibilidade responsabilização dos sócios que, na condição de administrador da empresa, tenha praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Especialmente no que se refere a esta modalidade, resta bem claro que o mero inadimplemento do tributo não acarreta responsabilidade ao sócio-administrador, sendo impreterível que a autoridade fiscal comprove a conduta dolosa deste.

Aliás, deverá ser comprovado, também, que o sócio estava revestido na condição de administrador da empresa à época do fato gerador, conforme dispõe o artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Ao se tratar de responsabilidade dos sócios-administradores, não se pode confundir com a desconsideração da personalidade jurídica, pois, trata-se de imputação da responsabilidade pelo ato ilícito que deu causa.

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

No entanto, observou-se no judiciário o direcionamento da Execução Fiscal na pessoa do sócio sem que houvesse qualquer procedimento administrativo, cerceando seu direito de defesa e afrontando a constituição federal.

Consequentemente, ficava a cargo do sócio-administrador fazer prova desconstitutiva da imputação dessa responsabilidade.

No entanto, já se há uma jurisprudência atualizada mais favorável aos sócios-administradores, seguindo o entendimento de que este somente poderá constar na Certidão de Dívida Ativa se tiver participado previamente do processo administrativo fiscal, garantindo-lhes o princípio do contraditório e da ampla defesa.

9 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Malheiros, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BECHO, Renato Lopes. Sujeição Passiva e responsabilidade Tributária. São Paulo, Dialética, 2002.

BRASIL. Código Civil. 9. ed. São Paulo Rideel, 2009.

BRASIL. Código Tributário Nacional. 9. ed. São Paulo: Rideel, 2009.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. 9. ed. São Paulo Rideel, 2009.

BRASIL Decreto n. 70.235, de 06 de março de 1972. 9. ed. São Paulo Rideel, 2009.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. 9. ed. São Paulo Rideel, 2009.

BRASIL. Lei nº 11.672, de 8 de maio de 2008. 9. ed. São Paulo Rideel, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 18. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 12. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

COELHO, Fábio Ulhôa. Manual de Direito Comercial. 15. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário. 9. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

JUSTEN FILHO, Marçal. Desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

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

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

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

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

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

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