

SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: RESPONSÁVEL EM SENTIDO ESTRITO

Luiz Fernando Barboza dos Santos¹

Resumo: o presente artigo visa a abordar alguns tópicos atinentes à sujeição passiva tributária, mais especificamente à responsabilidade tributária em sentido estrito, trazendo a lume a opinião de renomados doutrinadores e analisando criticamente antigas e novas polêmicas que norteiam a matéria.

Sumário: 1. Introdução. 2. Responsabilidade tributária. 2.1. Conceito. Limites. Causas. 2.2. Natureza jurídica. Autonomia da relação jurídica de responsabilidade tributária. 2.3. Distinção e debate acerca da classificação entre sujeito passivo direto e sujeito passivo indireto. Classificação. 3. A responsabilidade de terceiros: abordagem doutrinária e jurisprudencial do artigo 135, III, do CTN. 3.1. O artigo 135, III, do CTN. Elementos caracterizadores. 3.1.1. Sujeitos. 3.1.2. Necessidade do dolo. 3.1.3. Pressupostos fáticos. 3.2. Da forma de constituição da responsabilidade do administrador. Natureza. 3.4. Evolução jurisprudencial acerca da matéria. 4. Conclusão. 5. Referências bibliográficas.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por escopo abordar a sujeição passiva em matéria tributária, mais especificamente a responsabilidade tributária em sentido estrito.

O tema restou dividido em duas partes. Na primeira, aborda-se as noções gerais acerca da responsabilidade tributária, estudando-se o conceito do instituto, sua natureza jurídica, bem como a distinção entre as figuras do contribuinte e responsável. Esta parte versa, ainda, sobre a autonomia da relação jurídica ensejadora da responsabilidade tributária, assim como, em breve síntese, acerca das espécies de responsabilidade previstas no ordenamento jurídico pátrio.

A segunda parte restringe-se ao estudo da responsabilidade dos sócios-gerentes e administradores de pessoas jurídicas, prevista no artigo 135, III, do CTN. Aqui, busca-se detalhar o referido dispositivo legal, analisando-se as possibilidades e causas da referida responsabilidade de terceiros, fazendo-se uma abordagem sobre a evolução da jurisprudência acerca do tema, bem como introduzindo-se novas questões para o debate.

Ressalte-se, por fim, a importância e necessidade da discussão do tema, o qual, muitas vezes, recebe valoração aquém do que representa no contexto do direito tributário. Não se olvide que a sistematização e compreensão teórica da matéria são imprescindíveis à solução de diversos casos práticos envolvendo ações ordinárias que questionam a figura do substituto tributário, bem como execuções

¹ Procurador do Estado do Rio Grande do Sul. Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Estado do Rio Grande do Sul – UFRGS.

fiscais que busquem à obtenção do crédito tributário por meio da responsabilização dos sócios-gerentes.

2 RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA

2.1 Conceito. Limites. Causas

O conceito de responsabilidade tributária deve ser desvelado a partir do artigo 121² do CTN.

Nos termos deste dispositivo legal, verifica-se que o gênero sujeição passiva tributária comporta duas espécies: contribuinte e responsável. Contribuinte é aquele que tem ligação pessoal e direta com o fato gerador, ou seja, aquele que pratica a conduta eleita pelo legislador ordinário como reveladora de capacidade contributiva. O responsável, por sua vez, é a terceira pessoa a quem a lei determina a obrigação de pagar o tributo.

Na doutrina não se logra encontrar uma definição específica acerca da responsabilidade tributária, diferentemente do que ocorre com o conceito de contribuinte. Os doutrinadores dissecam o instituto a partir da idéia exposta no CTN, no sentido de que o responsável é o terceiro designado por lei para o pagamento do tributo.

A partir desta idéia conceitual, pode-se trabalhar com os limites e causas da responsabilidade tributária,

Com relação aos limites, afigura-se necessário, em um primeiro momento, verificar se a escolha do “terceiro” pode se dar de forma aleatória ou se, ao contrário, deve guardar alguma pertinência com o fato gerador ou com a pessoa do contribuinte.

O artigo 128³ do CTN determina de forma expressa que o terceiro deve ter vinculação com o fato gerador da obrigação tributária.

Contudo, Maria Rita Ferragut⁴ amplia a determinação legal:

Entendemos que o legislador é livre para eleger qualquer pessoa como responsável dentre aquelas pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam (i) diretamente vinculadas ao fato jurídico tributário ou (ii) direta ou indiretamente vinculadas ao sujeito que o praticou.

Esses limites fundamentam-se na Constituição e são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança do tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade contributiva, pois, se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com quem não

² “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.”

³ “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 a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

⁴ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2009, p. 38.

detivessem qualquer espécie de vínculo (com a pessoa ou com o fato), o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto. Se o vínculo existir, torna-se possível a preservação do direito de propriedade e do não-confisco.

A referida autora alarga a limitação prevista no Código, eis que, a par da vinculação indireta ao fato jurídico, admite, ainda, a vinculação ao sujeito que realizou o fato (hipótese não contemplada em lei).

Salvo melhor juízo, parece-nos que a posição da doutrinadora é perfeitamente sustentável, por meio do exemplo da responsabilidade do pai pelo pagamento do IPTU devido pelo filho menor. A responsabilidade neste caso não decorre de qualquer ligação do pai com o fato gerador do imposto, senão do vínculo existente com o contribuinte (aquele que “realizou” o fato gerador).

Assevere-se, contudo, que tal limitação não se encontrava prevista no anteprojeto do Código (1953), cujo artigo 163 assim dispunha:

Art. 163. Sem prejuízo do disposto no Capítulo V do Título IV do Livro V, a lei tributária poderá atribuir de modo expresso a responsabilidade pela obrigação tributária principal a terceira pessoa, expressamente definida, com a exclusão da responsabilidade do sujeito passivo, ou em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação por parte deste.

Todavia, como bem relata Sacha Calmon Navarro Coelho,⁵ a ideia de responsabilização do terceiro independentemente de vinculação não logrou êxito:

Na Comissão do IBDF, Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, hoje ABDF (Associação Brasileira de Direito Financeiro), por inspiração do notável tributarista carioca, Dr. Gilberto Ulhôa Canto, foi formulada uma modificação no corpo do artigo, ao argumento, de que “como está redigido não nos parece que possa subsistir. Permitiria a transferência do ônus tributário a qualquer terceiro sem nenhuma justificativa, e facultaria a discriminação. É mister, para que se torne razoável, condicionar-lhe a aplicação aos casos em que o terceiro tenha alguma vinculação ao fato gerador ou aos atos, negócios ou relações que lhe dão origem. Acrescente-se: ... desde que seja parte interveniente na situação ou ato definidos como fato gerador da obrigação.

(...)

A Emenda proposta, adiante-se foi acolhida pelo governo, embora com outra redação (Projeto Osvaldo Aranha, 1954). Passou-se a dizer que a responsabilidade seria de “terceira pessoa vinculada de fato e de direito ao respectivo fato gerador.”

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p 602..

No que pertine às causas que dão azo à existência do instituto da responsabilidade tributária, pode-se elencar basicamente duas: a) **causa arrecadatória**, que possui duas modalidades: a.1) **conveniência** (exemplos: substituição tributária, em que se verifica ser mais fácil fiscalizar apenas um sujeito, do que milhares; obrigação da fonte pagadora recolher o Imposto de Renda sobre salários, caso em que se evidencia uma maior possibilidade de diminuir a inadimplência); a.2) **necessidade**, tendo em vista que, muitas vezes, o sujeito passivo originário desaparece, como nos casos da sociedade incorporada ou de pessoa física que falece; b) **causa sancionatória**: a lei determina que o terceiro seja responsável pelo tributo, como forma de sanção pelo ato praticado com dolo (ex: artigo 135 do CTN).

2.2 Natureza Jurídica

A natureza jurídica do instituto da responsabilidade tributária é tema que enseja controvérsia na doutrina.

Para Alfredo Augusto Becker,⁶ a responsabilidade tributária decorre de uma relação jurídica de natureza fiduciária. Segundo o renomado doutrinador, a responsabilidade tributária ocorre quando “a lei outorga ao Estado o direito de exigir de outra pessoa a satisfação da prestação jurídico-tributária somente depois de ocorrer o fato da não-satisfação de prestação tributária pelo contribuinte de fato”.

Desta concepção decorre a existência de duas regras: uma de cunho tributário, cuja ocorrência do fato gerador previsto em lei desencadeia a obrigação entre o contribuinte e o Estado; outra de cunho fiduciário, cuja hipótese de incidência é a inadimplência da prestação jurídica prevista na primeira regra, e que tem como partes o Estado e o responsável legal tributário.

O professor gaúcho ensina, ainda, que não há responsabilidade tributária nos casos em que: a) o Estado pode exigir o tributo somente de uma pessoa, ainda que esta não seja aquela vinculada diretamente ao fato gerador (substituição tributária); b) o Estado pode, simultaneamente, dentre dois indivíduos, escolher de qual deles exigirá a prestação pecuniária (solidariedade tributária). Ocorre que, em tais casos, não haveria a existência das duas regras (tributária e fiduciária) aludida por Becker.

Já Paulo de Barros Carvalho⁷ defende que as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanção administrativa.

Na opinião de Maria Rita Ferragut,⁸ a norma que regula a responsabilidade tributária tem natureza tributária. Tal pensamento, segundo a autora, não se coaduna com a posição da maioria da doutrina, para quem a norma que regula a responsabilidade é não-tributária, variando seu caráter entre norma fiduciária e norma de sanção administrativa.

⁶ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 4ª ed., São Paulo: Noeses, 2001, p. 593/595.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência, 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 209.

⁸ Op. cit, p. 47/52

De outra banda, cumpre salientar que, independentemente da sua natureza, a relação jurídica de responsabilidade possui, ao mesmo tempo, características de dependência e autonomia.

Neste aspecto, cumpre trazer à baila a lição de Leandro Paulsen:⁹

A responsabilidade tributária, ao mesmo tempo em que é dependente da existência da relação de cunho contributivo entre o Fisco e o contribuinte, guarda autonomia frente a esta.

É dependente porque cumpre uma função de garantia quanto à satisfação da obrigação principal pelo contribuinte (...).

É, de outro lado, autônoma porque possui seu próprio pressuposto de fato, seus próprios sujeitos e seu próprio objeto.

No mesmo sentido é a doutrina do professor espanhol Ferreiro Laptaza:¹⁰

(...) el nacimiento de la obligación de responsable requiere la realización de dos presupuestos de hecho diferentes. El presupuesto de hecho del que deriva la obligación de los sujetos pasivos o deudores principales y el presupuesto de hecho de que deriva la obligación de pagar la cantidad también por elle debida (FERREIRO LAPATZA, José Juan. Curso de derecho español. 25. ed. Madrid: Marcila Pons, 206. p. 445).

Assim, a par da tormentosa discussão acerca da natureza jurídica da responsabilidade tributária, resta pacificado, ao menos, que o instituto possui, ao mesmo tempo, características de autonomia e dependência.

2.3 Distinção e Debate Acerca da Classificação entre Sujeito Passivo Direto e Sujeito Passivo Indireto

Primeiramente, cumpre gizar que o tema poderia ter sido tratado no item 2.1. Contudo, em face da polêmica envolvendo o assunto, mostra-se mais produtivo tratar a questão neste item específico.

Parte da doutrina nacional, embasada pelas idéias de Rubens Gomes de Souza – um dos co-autores do projeto do CTN -, defende a existência de uma sujeição passiva direta e de uma sujeição passiva indireta.

Conforme o CTN, dentre os primeiros estariam os contribuintes e dentre os segundos os responsáveis. Este últimos, por sua vez, seriam divididos em responsáveis por substituição e responsáveis por transferência (solidariedade; sucessão; responsabilidade).

Não obstante esta classificação encontre guarida entre renomados tributaristas, impende referir a existência de vozes contrárias (i) quanto à possibilidade/

⁹ PAULSEN, Leandro. Responsabilidade Tributária: Seu Pressuposto de Fato Específico e as Exigências para o redirecionamento da Execução Fiscal. Revista de Estudos Tributários, São Paulo, nº 68, p. 7-20, 2010, p. 9/10.

¹⁰ FERREIRO LAPATZA, José Juan Apud PAULSEN, Leandro. Op cit, p. 10.

utilidade de se estabelecer esta classificação, bem como (ii) quanto à forma e à organização da mesma.

Paulo de Barros Carvalho¹¹ refere que:

Os ensinamentos que contém na lição transcrita [que apresentam a classificação da responsabilidade em responsabilidade por substituição e responsabilidade por transferência] trouxera importantes subsídios para o bom entendimento do fenômeno jurídico da sujeição passiva. Todavia, foram elaborados quando os conceitos da ciência do Direito Tributário se achavam em grande parte impregnados pela inconveniente influência de categorias estranhas, principalmente de caráter econômico.

Daí a procedência de duas observações a respeito da frutuosa construção doutrinária: a) não haveria, em termos propriamente jurídicos, a divisão dos sujeitos em diretos e indiretos, posto que repousa em consideração de ordem econômica. Interessa, do ponto de vista jurídico-tributário, apenas quem integra o liame obrigacional. O grau de relacionamento econômico da pessoa escolhida na endonorma com o evento que fará nascer o vínculo fiscal é algo que se afasta da cogitação do Direito e pertenceria mais ao campo de indagação da Economia ou da Ciência das Finanças;

A crítica do professor Paulo de Barros, contra a concepção defendida por Rubens Gomes de Souza, para quem o sujeito passivo tem relação **econômica** direta com o fato jurídico, guarda pertinência com uma visão positivista do direito, de caráter essencialmente *kelseniano*, dentro da ideia de buscar uma teoria pura do direito, sem qualquer influência da moral ou de outras ciências.

A par desta crítica, com a qual se deve guardar as devidas ressalvas, cumpre referir que boa parte da doutrina discorda, ainda, da classificação apresentada pelo Código, especialmente no que pertine à inclusão da figura do substituto como responsável tributário.

Conforme lição acima referida, Alfredo Augusto Becker aduz que não há responsabilidade tributária nos casos em que: a) o Estado pode exigir o tributo somente de uma pessoa, ainda que esta não seja aquela vinculada diretamente ao fato gerador (substituição tributária); b) o Estado pode, simultaneamente, dentre dois indivíduos, escolher de qual deles exigirá a prestação pecuniária (solidariedade tributária).

A contrário senso, o renomado doutrinador assevera, que haverá responsabilidade quando “a lei outorga ao Estado o direito de exigir de outra pessoa a satisfação da prestação jurídico-tributária somente depois de ocorrer o fato da não-satisfação da prestação tributária pelo contribuinte de jure”.¹²

Evidencia-se, pois, que a discordância de BECKER, no que pertine à inclusão do substituto tributário como responsável, reside no fato de o substituto assumir a condição de sujeito passivo em momento anterior à ocorrência do fato gerador.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária, 5ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 169.

¹² Op. cit., p. 593-594

O CTN, por sua vez, classifica o substituto tributário como responsável, pois distingue o sujeito passivo direto e indireto não pelo momento de ingresso no pólo passivo (tal qual BECKER), senão pelo fato econômico, ou seja, através da verificação de quem tem o contato direto com o fato gerador.

COELHO¹³ afirma que “a sujeição passiva indireta dá-se apenas nos casos de transferência com alteração dos obrigados”, fato que ocorre na substituição tributária, na qual o substituto, em momento anterior à ocorrência do fato gerador, por disposição legal, é colocado no lugar do contribuinte. Neste caso, **a lei não substitui, mas institui o sujeito passivo.**

Segundo COELHO, a divisão da sujeição passiva deveria ocorrer da seguinte forma: a) sujeito passiva direta: a.1) contribuintes; a.2) substituto tributário do contribuinte; b) sujeição passiva indireta: b.1) por sucessão (arts. 130 a 133 do CTN; b.2.) por imputação legal (artigos 134 e 135 do CTN); b.3) por assunção “ex voluntante” (aval, fiança, oferta de bens imóveis em garantia por débito de terceiro).

Conclui-se, pois, que a definição, ao menos sob o prisma doutrinário, sobre quais figuras devem ser classificadas como sujeitos passivos diretos e quais merecem ser classificadas como sujeitos passivos indiretos, encontra-se longe de ser pacificada.

As críticas oriundas da doutrina dão conta de que tal classificação terá variações, conforme o critério adotado para fundamentar o instituto da sujeição passiva direta e indireta (por exemplo: pode-se adotar o critério do momento da ocorrência do fato gerador: se antes deste, a sujeição é direta; se posterior a este, a sujeição será indireta. Neste caso, o resultado final será diverso do previsto o CTN, o qual, como já referido, incluiu o substituto tributário como sujeito passivo indireto, por se ater a conceitos de ordem econômica).

3 A REPONSABILIDADE DE TERCEIROS: ABORDAGEM DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL DO ARTIGO 135, III, DO CTN

Primeiramente, cumpre asseverar que a segunda parte deste trabalho limita-se a analisar a questão da responsabilidade prevista no artigo 135, III, do CTN.

A razão da escolha encontra-se no fato de que a responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado, por atos praticados com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos é, sem dúvida alguma, a mais corriqueira forma de responsabilidade enfrentada pelos operadores do direito no quotidiano forense.

Sinale-se que, embora a jurisprudência possua posições praticamente pacificadas sobre o tema, muitos aspectos atinentes a esta norma ainda precisam ser desvelados e debatidos, a fim de se elucidar questões que ainda remanescem pendentes.

¹³ Op. cit., p 600

3.1 O Artigo 135, III, do CTN. Elementos Caracterizadores

O artigo 135, III, do CTN, prevê:

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.

Com base no disposto no referido artigo e levando-se em consideração que o mesmo se encontra dentro da Seção III, atinente à responsabilidade de terceiros, a doutrina e a jurisprudência sistematizam os elementos necessários a sua caracterização.

3.1.1 Sujeitos

Preliminarmente, cumpre não olvidar que a responsabilidade somente poderá recair sobre quem detenha poderes de gestão (sócio-gerente na sociedade limitada e diretores nas S/As, por exemplo). A simples condição de sócio não tem o condão de ensejar a responsabilidade prevista no aludido artigo, consoante remansosa jurisprudência.

Segundo Maria Lúcia Aguilera,¹⁴ justamente em virtude desta característica, é que a responsabilidade tributária do artigo 135, III, do CTN não se confunde com a desconsideração da personalidade jurídica (artigo 50 do CC):

Desta forma, a responsabilidade de terceiros, referida no preceito em análise, não pode ser confundida com a desconsideração da personalidade jurídica, instituto que visa a atingir o patrimônio pessoal dos sócios, sendo irrelevante se estes são, ou não, administradores do empreendimento.

Ademais, segundo a mesma autora, o artigo 135, III, do CTN somente comporta os administradores designados no contrato social ou estatuto da sociedade. Desta feita, na hipótese de simulação de atos societários, com a inclusão de interpostas pessoas na gestão do empreendimento (“laranjas”), os eventuais sócios “ocultos” - aqueles que, de fato, administram a sociedade – não podem ser responsabilizados com base no aludido artigo, senão com base no artigo 124, I, do CTN (responsabilidade solidária por interesse comum).

Tal entendimento, s. m. j., não parece o mais adequado. Em primeiro lugar, porque a limitação da responsabilidade apenas aos sócios-gerentes que constam do contrato social e estatutos fomenta a perpetuação de fraudes, com a inclusão de pessoas sem patrimônio e sem poder de fato¹⁵ – conhecidos como “laranjas” - na condição de administradores da sociedade.

¹⁴ AGUILERA, Maria Lúcia. *A Responsabilidade de Terceiros Decorrente da Prática de Ilícitos e o Lançamento de Ofício: o Caso da Responsabilidade Pessoal dos Administradores*. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius (coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 129/130.

¹⁵ Na prática, coloca-se o “laranja” como sócio-gerente da sociedade, sendo que este concede uma procuração com amplos poderes a um terceiro, que é aquela pessoa, detentora de patrimônio, que, de fato, administra o negócio.

Em segundo lugar, ainda, que se possa responsabilizar o verdadeiro administrador com base na responsabilidade solidária por interesse comum (artigo 124, I, do CTN), afastar a aplicação do artigo 135, III, do CTN, em tais casos, é conferir a este dispositivo uma interpretação demasiadamente restritiva.

Por fim, referida restrição foge ao escopo de princípios como a boa-fé e o dever de cooperação, devendo-se, pois, desde que devidamente comprovado, imputar a responsabilidade aos sócios que, de fato, administram a empresa, independentemente de seus nomes constarem no contrato social ou estatuto.

3.1.2 Necessidade de Dolo

A responsabilidade tributária prevista no artigo 135, III, do CTN, exige uma conduta dolosa do gestor. Não se admite a responsabilidade com base na culpa e, muito menos, a responsabilidade de caráter objetivo.

Segundo o Ministro aposentado do STF, Carlos Mário Velloso¹⁶ – fl. 224:

Não se trata de responsabilidade objetiva, mas subjetiva, decorrente de dolo (art. 135). A mera culpa está na responsabilidade do art. 134 do CTN.

Em decorrência disto, verifica-se que, em sede de execução fiscal, não se mostra possível que a Fazenda limite-se apenas a postular a responsabilidade do sócio-gerente com base no artigo 135, III, do CTN, devendo, pois, comprovar o ato doloso praticado pelo administrador.

3.1.3 Pressupostos Fáticos

Com base no *caput* do artigo 135 do CTN (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), parte da doutrina interpreta que a responsabilidade somente surge de atos praticados com excesso de poder, infração à lei, contrato ou estatuto que resultem no surgimento de obrigações tributárias. Logo, o referido ato ensejador da responsabilidade deve ocorrer anteriormente ao surgimento da obrigação.

Neste sentido, Maria Lúcia Aguilera:¹⁷

No caso, o conceito de obrigações tributárias 'resultantes' estaria a denotar a ocorrência de um ato/fato jurídico complexo, composto de três aspectos: (i) um ato praticado com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos (ato ilícito); (ii) um fato gerador do tributo (ato/fato lícito); e (iii) uma relação de causalidade entre o ato ilícito do administrador e o fato lícito, hipótese de incidência do tributo devido pela sociedade.

¹⁶ VELLOSO, Carlos. *Responsabilidade Tributária e Redirecionamento da Execução Fiscal – Responsabilidade dos Sócios*. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, nº 101, p. 224.

¹⁷ Op. cit., p 131.

Sob tal perspectiva, no encadeamento fático do ilícito praticado pelo administrador contra a sociedade, deve estar contido um fato jurídico lícito capaz de dar nascimento a uma obrigação tributária da sociedade, cumprindo não confundir ilícito societário e ilícito tributário.

Contudo, conforme elucida a própria autora, esta interpretação restou alterada ou, ao menos, ampliada pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, que admitem de forma pacífica a responsabilidade dos administradores no caso de dissolução irregular da sociedade. Afirma a doutrinadora que, nestes casos, a responsabilidade é atribuída aos administradores sem que exista a necessária relação de causalidade entre o ilícito societário praticados por estes e os fatos geradores dos tributos devidos pela sociedade.

Diante desta interpretação mais elástica conferida pelos Tribunais Superiores (parece-nos que com o fito de evitar a conduta fraudulenta de “fechar as portas” da empresa e impossibilitar a cobrança do tributo devido), a doutrinadora sustenta ser necessário reconhecer, nos termos do artigo 135, III, do CTN, a existência de, no mínimo, duas hipóteses de incidência de responsabilidade de terceiros pelo crédito tributário:¹⁸

(i) aquela em que o encadeamento fático do ilícito societário desdobra-se na ocorrência de um fato gerador do tributo; e (ii) aquela em que o ilícito societário é causa da impossibilidade de adimplemento da obrigação tributária pela sociedade.

A par da discussão acima exposta, cumpre reiterar que o ato originário da responsabilidade prevista no artigo 135, III, do CTN, deve ser aquele praticado com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

No entanto, cumpre referir que parte minoritária da doutrina refere que só haverá responsabilidade nos casos de ilícito societário grave ou qualificado, ou seja, aquele praticado fora dos limites de competência do referido administrador, em nome da pessoa jurídica, mas no interesse pessoal do próprio administrador.

O ilícito societário leve, ou seja, aquele praticado fora do limites de competência do referido administrador, em nome e no interesse da pessoa jurídica, não teria o condão de gerar a responsabilidade de terceiro.

Tal tese é sustentada por Maria Lúcia Aguilera.¹⁹

Em sentido oposto, a maioria da doutrina defende que, mesmo que a sociedade tenha se beneficiado do ato ilícito praticado pelo administrador, ainda assim este responderá pessoalmente pela obrigação perante o Fisco.

Segundo Maria Rita Ferragut,²⁰ “a relação jurídica tributária não se altera em função de a sociedade ter se beneficiado do ilícito, pela simples razão de que inexistente previsão para tanto”.

Se o administrador pratica um ato com o firme escopo de não pagar o

¹⁸ Op Cit., p. 132.

¹⁹ Op. cit., p. 133/137.

²⁰ Op. cit. 137/138

tributo e, com isto, beneficia a sociedade, temos que o único prejudicado com esta atuação “conjunta” foi o Fisco. Não cabe, pois, eximir a responsabilidade do administrador pelo fato de que não se beneficiou diretamente do seu ato.

3.2 Da constituição da responsabilidade do administrador. Natureza

O tema acerca da forma de constituição da responsabilidade do administrador enseja grande debate.

Parcela da doutrina defende ser indispensável que a responsabilidade do terceiro seja apurada em processo administrativo, no qual seja verificada a ocorrência de fato específico da responsabilidade, oportunizando ao responsável o pleno exercício do seu direito à ampla defesa. Neste sentido é o posicionamento de Leandro Paulsen.²¹

O aludido doutrinador, a fim de comprovar a correção de sua tese, invoca a Ley General Tributaria española (LGT/Ley 57/2003), que em seu artigo 41.5 dispõe:

(...) la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extension.

Refira-se que, dentro da posição sustentada pelo autor, restaria, s. m. j., inviabilizada a responsabilidade de terceiros com base na dissolução irregular da sociedade.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ, contudo, no julgamento do EREsp (Embargos de Divergência) nº 702.232/RS, decidiu:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ART. 135 DO CTN. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. EXECUÇÃO FUNDADA EM CDA QUE INDICA O NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. DISTINÇÃO.

1. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade ao sócio-gerente e, posteriormente, pretende voltar-se também contra o seu patrimônio, deverá demonstrar infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade.

2. Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a este compete o ônus da prova, já que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80.

²¹ Op. cit.

3. Caso a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do sócio-gerente na CDA como co-responsável tributário, não se trata de típico redirecionamento. Neste caso, o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa.

4. Na hipótese, a execução foi proposta com base em CDA da qual constava o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário, do que se conclui caber a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN.

5. Embargos de divergência providos.

Nesta decisão, o STJ enuncia, ainda que indiretamente, que é possível a responsabilização do administrador tanto na fase administrativa, quanto na judicial, diferenciando as duas formas apenas no que tange ao ônus da prova quanto à comprovação do ato praticado com excesso de poder, infração à lei, estatutos ou contrato social: se o nome do sócio constar da Certidão de Dívida Ativa - CDA, cabe a este comprovar que não houve a prática de ato ilícito; do contrário, se o nome do sócio não constar da CDA, caberá ao Fisco referida comprovação, para fins de redirecionamento da execução fiscal.

Sinale-se, contudo, que Tribunal, ao abordar a questão, fez alusão apenas ao fato de que a CDA possui presunção de legitimidade, nada mencionando quanto à necessidade de prévio processo administrativo à apuração da responsabilidade do sócio, nos casos em que este tem seu nome inscrito na própria Certidão.

Em uma abordagem mais ponderada, Maria Lúcia Aguilera²² sustenta:

Dessa forma, ainda que se admita como juridicamente possível e, em alguns casos, imprescindível a constituição, no lançamento, da relação jurídica de responsabilidade de terceiro, este não é o único instrumento hábil, haja vista a possibilidade da imputação de responsabilidade à terceiro na emissão da CDA (com base em decisão administrativa definitiva) e no redirecionamento da execução.

É de se observar que, mesmo nos casos em que a relação jurídica de responsabilidade de terceiro não integra o lançamento, deve ser possível a discussão administrativa acerca de sua caracterização, ou não, em face das provas a serem apresentadas pelo contribuinte interessado (devedor originário), gerando repercussões na emissão da CDA, a ser efetuada com base na decisão administrativa definitiva. Desta forma, desde que admitida a discussão administrativa e respeitados os princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, não haveria porque negar validade às outras formas administrativas e judiciais de inclusão de terceiros no pólo passivo da relação jurídica tributária.

²² Op. cit., p. 139/140

De fato, esta corrente mais ponderada parece abordar a questão com mais precisão, atentando tanto à questão fática (momento em que se tem conhecimento do ato ilícito praticado) como aos princípios decorrentes do devido processo legal.

Outro importante aspecto a ser tratado diz respeito ao debate acerca da natureza da responsabilidade prevista no artigo 135,III, do CTN: se pessoal ou subsidiária.

Uma interpretação literal do dispositivo leva à conclusão de que a responsabilidade é pessoal. Neste sentido, Maria Rita Ferragut:²³

Não temos dúvidas em afirmar que ela (responsabilidade) é pessoal. O terceiro responsável assume individualmente as consequências advindas do ato ilícito por ele praticado, ou em relação ao qual seja partícipe ou mandante, eximindo a pessoa jurídica, realizadora do fato tributário, de qualquer obrigação. O sujeito que realizou o evento nem sequer chega a participar da relação jurídica tributária.

Assim, a responsabilidade é pessoal, e não subsidiária ou solidária.

Nesta mesma esteira posicionam-se Sacha Calmon Navarro Coelho²⁴ e Renato Lopes Becho.²⁵

Contudo, a própria Maria Rita Ferragut²⁶ admite que grande parte da doutrina entende que a responsabilidade é subsidiária:

Esse não é, também, o entendimento de grande parte da doutrina, que considera a interpretação ora defendida (responsabilidade pessoal) incentivar a criação de 'falsos responsáveis', pessoas que, em deliberada fraude fiscal, afastariam as pessoas jurídicas da relação tributária (num momento pré-jurídico, esclareça-se), e passariam a se responsabilizar por débito que não poderiam saldar.

Daniel Monteiro Peixoto²⁷ – fl. 253/254 – sustenta o caráter subsidiário da responsabilidade, nos seguintes termos:

Pretender afastar a pessoa jurídica da responsabilidade pelo crédito tributário, que, além de ser efetivamente a contribuinte ante a prática do fato gerador que deu origem ao tributo devido, é quem tem maiores condições patrimoniais para saldar o débito, para, em seu lugar, colocar o administrador (que, muitas vezes, nem é sócio da empresa, como acontece em grande parte das empresas de gestão profissionalizada), acaba indo, a nosso ver, contra a finalidade do instituto da responsabilidade no Código Tributário Nacional.

Ouro aspecto está ligado à interpretação a que nos filiamos em tópico precedente, na qual o dano a ser objeto de ressarcimento pelo responsável

23 Op. cit., p. 118/119.

24 Op. cit. p. 627

25 BECHO, Lopes Renato. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Editora Dialética, 2000, p. 179.

26 Op. cit., p. 119.

27 PEIXOTO, Dantas Monteiro. *Responsabilidade dos Sócios e Administradores em Matéria Tributária*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n° 98, p. 253/254.

(administrador) é o não-recebimento do tributo associado à impossibilidade de satisfação no patrimônio da empresa. Neste sentido, a personalidade afirma-se no sentido de que o administrador-infrator responde, sim, pessoalmente, mas desde que, antes, se demonstre a impossibilidade de cobrança do próprio contribuinte, cuja responsabilidade deve se antepor. Assim, a personalidade se transforma em responsabilidade.

Por fim, cumpre gizar importante decisão proferida no ano de 2010 pelo Supremo Tribunal Federal – STF, referente à legislação que determinava a responsabilidade solidária dos sócios de empresas por quotas de responsabilidade limitada, por débitos existentes junto à seguridade social.

O artigo 13 da Lei 8620/93, que fazia expressa alusão à solidariedade, foi declarado inconstitucional pela Suprema Corte.

A decisão restou fundamentada basicamente em dois argumentos: a) o artigo 13 não se limitou a repetir ou detalhar a regra do artigo 135, III, do CTN, tampouco cuidou de nova hipótese específica e distinta. Na verdade, ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada, tratou a mesma situação genérica regulada pelo 135, III, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por **violação ao artigo 146, III, da Constituição**; b) o artigo 13 é **materialmente inconstitucional**, pois não cabe ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios da pessoa física e da pessoa jurídica, o que, além de impor desconsideração *ex lege* e objetiva da personalidade jurídica, implica em irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os artigos 5, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição.

3.3 Evolução Jurisprudencial Acerca da Matéria

A jurisprudência modificou-se sensivelmente quanto a matéria atinente à responsabilização dos sócios.

Alguns anos atrás, vislumbrava-se uma maior flexibilidade no deferimento judicial de reponsabilização dos sócios, sem a exigência dos requisitos constantes do artigo 135, III, do CTN, bastando a mera comprovação de impossibilidade de pagamento do débito por parte da sociedade empresária.

Atualmente, porém, é pacífico o entendimento no sentido de que a responsabilização depende da comprovação do ato praticado com excesso de poderes, infração à lei, estatutos ou contrato social.

Ademais, também se encontra solidificado nos Tribunais pátrios a posição de que a mera inadimplência não configura ato ilícito apto a gerar o redirecionamento, diversamente dos casos de não informação do tributo efetivamente devido ao Fisco (via de regra, casos de sonegação fiscal).

Sinale-se, ainda, que a jurisprudência admite a responsabilização dos sócios-gerentes no caso de dissolução irregular da sociedade.

Contudo, ainda que o Tribunais tenham pacificado alguns pontos atinentes à responsabilização tributária prevista no artigo 135, III, do CTN, existem questões tormentosas sobre o tema, as quais necessitam ser melhor analisadas e debatidas. Citemos dois exemplos.

O primeiro trata da responsabilização dos sócios em caso de falência da empresa.

É cediço que a jurisprudência reconhece a falência como forma regular de dissolução da sociedade empresária. No entanto, mostra-se evidente a possibilidade de redirecionamento em caso de infração à lei falimentar.

Disto, exsurgem as seguintes questões: a) o redirecionamento pode ser realizado apenas com base no ilícito falimentar relatado pelo Síndico/Administrador Judicial ou faz-se necessário a existência de uma condenação criminal por crime falimentar?; b) o ilícito a ensejar o redirecionamento é apenas o ilícito penal ou também os ilícitos civis, comerciais, tributários, etc?

Não obstante seja encontradas poucas decisões sobre o tema nas instâncias de segundo grau e nos Tribunais Superiores, a prática evidencia que nos Juízo de primeira instância as decisões são as mais variadas.

Analisando o tema, observa-se que o artigo 135, III, do CTN faz alusão à prática de ato ilícito, não especificando a natureza da ilicitude (penal, tributária, civil, etc). Tampouco exige apreciação judicial sobre o aludido ato.

Neste senda, mostra-se razoável entender que responsabilidade pode decorrer de qualquer ilícito, desde que sua prática seja efetivamente comprovada.

Na mesma esteira, no que pertine especificamente aos atos apontados pelo Síndico/Administrador como indícios de crime falimentar, não se vislumbra necessidade de prévia condenação criminal, desde que, repise-se, ocorra a efetiva comprovação da ilicitude.

Não se olvide, ainda, que as esferas penal, cível, administrativa são independentes, sendo que eventual absolvição pelo Juízo criminal, via de regra, não impede a responsabilidade no âmbito civil ou administrativo.

O segundo exemplo versa sobre a questão do cômputo prescricional para a responsabilização nos casos de dissolução irregular.

Parte da jurisprudência, entende que o redirecionamento deve ocorrer em cinco anos a contar da citação do contribuinte (na verdade, do despacho que determinou a citação do contribuinte, nos termos da redação do artigo 174, parágrafo único, inciso I, do CTN, com a modificação advinda da Lei Complementar 118/05).

Esta posição evidencia opção pela natureza solidária da responsabilidade, de forma que o prazo prescricional é computado conjuntamente para o contribuinte e para o responsável.

Contudo, a par de já se encontrar correndo o prazo prescricional, verifica-se inviável ao Fisco responsabilizar o terceiro antes que reste comprovada (i) a dissolução irregular da sociedade e (ii) a impossibilidade desta arcar com o pagamento do débito. E, sob este aspecto, evidencia-se uma opção pela natureza subsidiária

da responsabilidade, em que o terceiro somente deve pagar se o devedor principal não tiver condições de fazê-lo.

Assim, em se utilizando a responsabilidade ora de forma solidária, ora de forma subsidiária, estabeleceu-se relativa confusão, pois se tem o prazo prescricional em curso, sem que o credor possa exercer sua pretensão.

Parece-nos que, nos casos de dissolução irregular, deve-se ter presente que a pretensão do Fisco surge apenas quando a empresa efetivamente se dissolve, sem deixar patrimônio suficiente para o pagamento do seu passivo.

Desta feita, a contagem do prazo prescricional – de cinco anos - deve ocorrer somente neste momento, por adoção do princípio da *actio nata*, afastando-se o entendimento de que a responsabilização deve ser realizada no quinquideio imediatamente posterior ao despacho que recebe a execução fiscal.

4 CONCLUSÃO

O presente artigo evidencia algumas questões importantes acerca da sujeição passiva tributar e do responsável em sentido estrito.

Observa-se que não há consenso no que pertine à classificação atribuída pelo próprio CTN, no que diz respeito a divisão sugerida por Rubem de Souza Gomes em sujeito passivos diretos e indiretos. De igual forma, inexistente consenso quando a natureza jurídica da responsabilidade tributária.

Da mesma forma, nos casos de responsabilidade decorrente do artigo 135, III, do CTN, a doutrina não guarda uniformidade em quase todos os aspectos.

A bem da verdade, o único ponto de consenso reside no fato de que a confusão doutrinária existente tem origem na má sistematização do CTN, bem como na confusão de conceitos e institutos.

Por outro lado, é imperioso registrar que a jurisprudência detém maior pacificidade sobre o tema, especialmente no que tange as hipóteses fáticas que possibilitam a responsabilização.

O debate sobre o tema afigura-se longe do seu fim, exigindo que os estudiosos e operadores do direito se debrucem mais detalhadamente sobre a questão, a fim de conferir soluções jurídicas concretas e adequadas à matéria.

REFERÊNCIAS

AGUILERA, Maria Lúcia. A Responsabilidade de Terceiros Decorrente da Prática de Ilícitos e o Lançamento de Ofício: o Caso da Responsabilidade Pessoal dos Administradores. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius (coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.

ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade Culposa e Dolosa dos Sócios e Administradores de Empresas por Dívidas Tributárias

da Pessoa Jurídica. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius (coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 4ª ed., São Paulo: Noeses, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*, 5ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2009.

PAULSEN, Leandro. Responsabilidade Tributária: Seu Pressuposto de Fato Específico e as Exigências para o redirecionamento da Execução Fiscal. *Revista de Estudos Tributários*, São Paulo, nº 68, p. 7-20, 2010.

PEIXOTO, Dantas Monteiro. Responsabilidade dos Sócios e Administradores em Matéria Tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, nº 98, p. 239/26.

SACRAMENTO, Matheus Moraes. A Relação entre a Inclusão do Responsável no Pólo Passivo da Execução Fiscal e a Certidão de Dívida Ativa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 145, p. 86/98, 2007.

VELLOSO, Carlos. Responsabilidade Tributária e Redirecionamento da Execução Fiscal – Responsabilidade dos Sócios. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, nº 101, p. 220/226.