



SANDRA ARLETTE MAIA RECHSTEINER

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 135, INCISO
III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Brasília – DF

Maio / 2011



SANDRA ARLETTE MAIA RECHSTEINER

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 135, INCISO
III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Trabalho apresentado como requisito à obtenção da aprovação no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasileiro de Direito Público – IDP.

Professor (a):

Brasília – DF

Maio / 2011

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	6
2.	OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	8
2.1	– Elementos da Obrigação Tributária.....	8
2.1.1	– Objeto.....	8
2.1.2	– Vínculo Jurídico	10
2.1.3	– Sujeito Ativo.....	13
2.1.4	– Sujeito Passivo.....	15
2.1.4.1	- Contribuinte.....	17
2.1.4.2	- Responsável.....	19
3.	RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	21
3.1	– Aspectos da Responsabilidade.....	21
3.2	– Responsabilidade Tributária.....	22
3.2.1	- Responsabilidade Tributária Originária e Derivada.....	23
3.2.2	- Limites à Definição Legal de Responsabilidade Tributária	24
3.2.3	– Responsabilidade Tributária de Terceiros	25
4.	A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 135 DO CTN.....	28
4.1	- Interpretação	28
4.2	- A classificação da responsabilidade do artigo 135 – responsabilidade por transferência ou por substituição.....	29
5.	O INCISO III DO ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E A RESPONSABILIDADE DA PESSOA FÍSICA	36
5.1	- Personalidade Jurídica e Pessoa Física.....	36
5.2	- A Responsabilidade dos Diretores, Gerentes e Representantes Legais da Pessoa Jurídica no Direito Tributário	39
5.2.1	- Responsabilidade objetiva e responsabilidade subjetiva	39
5.2.2	- O não recolhimento do tributo e a infração à lei.....	42
5.3	- A Necessidade de prévia comprovação da prática de ato com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos	48
6.	CONCLUSÃO.....	58
7.	BIBLIOGRAFIA.....	61

1. INTRODUÇÃO

Objetiva o presente trabalho delimitar o alcance da responsabilidade tributária dos diretores, gerentes e representantes legais pelos créditos tributários decorrentes do inadimplemento das obrigações tributárias de titularidade da pessoa jurídica, na hipótese de esses agirem com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, em interpretação ao artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Para tanto, necessários breves esclarecimentos sobre a obrigação tributária e os elementos que a compõem, bem como sobre os aspectos gerais da responsabilidade tributária tal como é concebida hoje na legislação vigente, para, após, adentrar na discussão sobre a responsabilidade dos dirigentes da pessoa jurídica prevista no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

Haverá uma breve análise sobre a questão do princípio da separação patrimonial da sociedade da pessoa de seus membros, traçando um paralelo entre a responsabilidade dos sócios-gerentes no âmbito do Direito Comercial e a responsabilidade no Direito Tributário, onde se demonstrará que, em ambos os casos, a responsabilidade de tais pessoas é de natureza subjetiva.

Posteriormente, discussão acerca da possibilidade de se considerar o mero não recolhimento do tributo como ato de infração à lei suficiente para fins de imputação da responsabilidade patrimonial pessoal dos dirigentes da sociedade devedora.

Por fim, comentários sobre a necessidade de uma prévia apuração por parte do Fisco, ainda no âmbito administrativo, de que os atos praticados pelos diretores, gerentes e representantes legais da pessoa jurídica foram condutas dolosas ou culposas, assim como a existência de um nexo de causalidade entre tais atos e a inadimplência da obrigação tributária pela sociedade, como condição *sine qua non* para a responsabilização pessoal destas pessoas, nos termos do artigo 135, III do CTN.

2. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária é composta essencialmente por quatro elementos estruturais: o objeto, o vínculo jurídico, o sujeito ativo e o sujeito passivo. Na lição de RUBENS GOMES DE SOUSA¹, a obrigação tributária é “*o poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação), nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação).*”

Diante do tema abordado, faz-se uma breve análise de cada um desses elementos, dando ênfase ao sujeito passivo da obrigação tributária, objeto de estudo do presente trabalho.

2.1 – Elementos da Obrigação Tributária

2.1.1 – Objeto

Um dos elementos integrantes da obrigação tributária é o seu objeto. Toda obrigação há de ter um objeto, que é a prestação, uma atividade humana, ou seja, uma atuação do sujeito passivo.

Na relação jurídica tributária, o objeto vem a ser a prestação (denominada prestação tributária) que o sujeito ativo tem o direito de exigir do sujeito

¹ SOUSA, Rubens Gomes de, *Compêndio de Legislação Tributária*, 3ª edição, Rio de Janeiro, Edições Financeiras S/A, 1960, pág. 47.

passivo. Trata-se da prestação ou do comportamento que o devedor (sujeito passivo) está sujeita ao credor (sujeito ativo).

No caso da obrigação tributária, o seu objeto necessariamente estará previsto em lei, em atenção ao princípio da legalidade tributária.

O Código Tributário Nacional, no *caput* do seu artigo 113, levando em consideração o objeto, divide as obrigações tributárias em duas espécies: obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória. O critério utilizado para se fazer tal distinção é a finalidade da obrigação.

Dispõe referido dispositivo legal:

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

A obrigação tributária principal tem por finalidade o pagamento de tributo ou penalidade, que é a razão de ser da relação jurídica tributária. Será sempre de natureza patrimonial, consistindo no pagamento de uma soma em dinheiro que corresponde ao total do débito do tributo ou da penalidade (obrigação de dar), conforme dispõe o parágrafo 1º, do art. 113 do CTN:

Art. 113.

[...]

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Já a obrigação tributária acessória possui finalidade diversa, qual seja, assegurar ou facilitar o cumprimento da obrigação principal. Possui caráter não-patrimonial, traduzindo-se no cumprimento de uma formalidade positiva ou omissiva, como por exemplo, emitir uma Nota Fiscal, escriturar um livro, admitir o exame de seus

livros e documentos fiscais (obrigação de fazer, de não fazer e de tolerar). Dispõe o parágrafo 2º, do art. 113:

Art. 113.

[...]

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

Vale esclarecer, de outra sorte, que o caráter de “acessoriedade” da obrigação tributária acessória existe, mas não em razão dela depender da principal. Ela se apresenta como acessória em razão da sua finalidade. Neste caso, não se aplica o princípio de que o acessório segue o principal. Isto porque, dada a sua finalidade de assegurar o cumprimento da obrigação principal, pode haver hipótese de a pessoa estar sujeita apenas à obrigação acessória e não estar sujeita à obrigação principal, isto é, não ser devedora do tributo.

RUBENS GOMES DE SOUSA² sintetiza com muita propriedade o conceito de objeto da obrigação tributária principal e acessória:

É a prestação que o sujeito ativo tem o direito de exigir do sujeito passivo: assim, objeto da obrigação tributária principal é o pagamento do tributo, e objeto das obrigações tributárias acessórias são as prestações positivas (fazer alguma coisa) ou negativas (não fazer ou abster-se de fazer alguma coisa) impostas pela lei a fim de garantir o cumprimento da obrigação principal e sua fiscalização

2.1.2 – Vínculo Jurídico

O vínculo jurídico, elemento que compõe a obrigação tributária, é, em síntese, o poder que o sujeito ativo tem de impor ao sujeito passivo uma ação ou omissão.

² SOUSA, Rubens Gomes de, *Compêndio de Legislação Tributária*, Ed. póstuma, São Paulo, Resenha Tributária, pág. 94.

É fundamental na formação da relação obrigacional, posto que somente através deste identifica-se a ligação entre o devedor e o credor.

A obrigação tributária, à semelhança das demais obrigações jurídicas, possui também um vínculo jurídico que se estabelece entre o sujeito ativo tributário e um ou mais sujeitos passivos.

Nesse sentido, vale mencionar lição do mestre BERNARDO RIBEIRO DE MORAES³:

Na obrigação tributária, existe, portanto, um 'vinculum juris', um ligamento, um 'nexum', com reciprocidade de direitos e de obrigações, que se estabelece entre o credor (sujeito ativo tributário) e o devedor (sujeito passivo tributário) da prestação jurídica, em razão da lei tributária (abstrata e genérica) que se torna eficaz (ocorrência do pressuposto de fato).

Quanto a constituição da obrigação tributária, a doutrina majoritária é a de que o vínculo jurídico nasce em decorrência de uma fonte imediata (a norma jurídica) e de uma fonte mediata (ocorrência do pressuposto de fato da obrigação tributária, denominado fato gerador).

O processo constitutivo da obrigação tributária pode ser analisado nas seguintes etapas:

- (i) primeiramente, há a situação jurídica geral e abstrata que surge com a edição da lei tributária, que prevê um pressuposto de fato tido juridicamente necessário e suficiente para dar nascimento à respectiva obrigação tributária, ao lado de uma determinação de certa consequência jurídica, no caso de se concretizar tal hipótese

³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário - Vol. II*, 2ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1994, pág. 317.

legal de incidência. A norma jurídica tributária é composta de hipótese de incidência e de comando. Em outras palavras, constitui a norma jurídica uma descrição hipotética de um fato que possivelmente acontecerá no futuro.

- (ii) em segundo lugar, temos, na prática, a concretização do pressuposto de fato previsto na lei tributária e, em consequência, o nascimento da obrigação tributária (vínculo jurídico). A partir de então, o Estado tem o direito de determinar, por ato de autoridade, qual a pessoa devedora e qual o montante da prestação obrigacional.

Tem-se, portanto, que para o nascimento do vínculo obrigacional tributário são indispensáveis os seguintes elementos: (i) a prévia existência da norma jurídica (fonte imediata); e (ii) a ocorrência do pressuposto de fato da respectiva obrigação (fonte mediata), definido anteriormente pela norma jurídica. A vinculação do sujeito passivo ao sujeito ativo se realiza sempre através desse fato gerador da obrigação tributária.

Assim, a obrigação tributária (principal e acessória) nasce da lei, mas somente torna-se devida quando se concretizar a situação hipotética prevista pelo legislador. Surge, então, a relação jurídica tributária, vinculando o sujeito passivo ao sujeito ativo, em uma obrigação pecuniária principal ou em uma acessória.

A esse respeito, RICARDO LOBO TORRES⁴:

A relação jurídica tributária é a que, estabelecida por lei, une o sujeito ativo (Fazenda Pública) ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável) em torno de uma prestação pecuniária (tributo) ou não-pecuniária (deveres instrumentais).

Assim, surge o vínculo jurídico tributário; em razão da existência de uma norma jurídica e da ocorrência de seu pressuposto de fato e comando. Esta relação persiste até a extinção do crédito tributário. Há de se registrar, por fim, que o vínculo

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 5ª edição, Rio de Janeiro, Renovar, 1998, pág. 200.

tributário é uno, abrangendo tanto a obrigação tributária (relação originária) como a responsabilidade tributária (relação derivada).

2.1.3 – Sujeito Ativo

Nos termos do artigo 119 do Código Tributário Nacional, sujeito ativo da obrigação tributária “*é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.*” Ou seja, é aquele a quem a lei atribui o direito à prestação do tributo.

O sujeito ativo tributário é, por excelência, o Estado, através dos entes que compõem o regime federativo: União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Isto porque, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 145, atribuiu a tais entes competência para legislar sobre determinados tributos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas [...].

Assim, o sujeito ativo tributário está sempre ligado à idéia da existência de uma atividade financeira do Estado no cumprimento de seus fins, com o que este não tem disponibilidade sobre o cumprimento dos reveses jurídicos tributários.

No entanto, o sujeito ativo da obrigação tributária não é apenas a pessoa jurídica de direito público interno investida de competência tributária. Também podem figurar no pólo ativo da relação jurídica tributária entes públicos desprovidos de

competência legisferante, investidos tão-somente de capacidade tributária, isto é, entes aos quais a lei atribui aptidão para ser titular de direitos na ordem jurídica tributária.

Como bem nos ensina BERNARDO RIBEIRO DE MORAES⁵, o verbo “exigir” utilizado na redação do artigo 119 do CTN não implica, necessariamente, na idéia de titularidade do poder fiscal, entendido este como competência para legislar sobre determinando tributo. Seu significado abrange apenas o ato de cobrar a prestação tributária, o que não pressupõe competência para legislar sobre a respectiva obrigação.

Outro não é o entendimento de SACHA CALMON NAVARRO COELHO⁶ o qual, ao comentar sobre o dispositivo legal acima mencionado, aduz que *“não há, necessariamente, identidade entre a competência legislativa que institui o tributo e a capacidade para figurar no pólo ativo da relação (ou obrigação) tributária.”*

Assim, apesar da competência para instituir contribuições previdenciárias ser da União Federal, a capacidade para exigir o cumprimento da obrigação e receber a prestação é da autarquia previdenciária, sendo esta, portanto, o sujeito ativo da obrigação tributária neste caso.

Dessa forma, podemos concluir que o sujeito ativo da relação tributária, além de estar previsto em lei - assim como todos os demais elementos que compõem a obrigação tributária - deverá atender a duas condições: (i) ser pessoa jurídica de direito público; e (ii) ter competência e/ou capacidade para exigir o cumprimento da obrigação tributária.

⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de, *Compêndio de Direito Tributário - Vol. II*, 2ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1994, pág. 273.

⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Rio de Janeiro, Forense, 1997, págs. 279 e 280.

2.1.4 – Sujeito Passivo

Denomina-se sujeito da obrigação a pessoa envolvida na relação jurídica tributária. Em contraposição à titularidade do direito de exigir o imposto, reservado ao sujeito ativo, existe o dever jurídico do sujeito passivo à prestação tributária advinda da obrigação tributária.

Quando o fato gerador descrito na norma de tributação ocorre tem-se a instauração da relação jurídico-tributária entre o titular da capacidade para receber o tributo (sujeito ativo) e o devedor (sujeito passivo), pessoa obrigada a satisfazer a obrigação pecuniária.

Segundo RUBENS GOMES DE SOUSA⁷, sujeito passivo ou devedor “é a pessoa obrigada a cumprir a prestação que constitui o objeto da obrigação que o sujeito ativo tem o direito de exigir.”

Com efeito, as obrigações tributárias, em função do objeto, foram classificadas pelo Código Tributário Nacional em principais ou acessórias. Embora esse diploma legal não tenha dado um conceito genérico de sujeito passivo, acabou prevendo uma definição específica para o sujeito passivo da obrigação tributária principal e para o sujeito passivo da obrigação tributária acessória, senão vejamos:

O sujeito passivo da obrigação acessória encontra-se previsto no art. 122, do CTN, que dispõe:

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

⁷ SOUSA, Rubens Gomes de, *Compêndio de Legislação Tributária*, 3ª edição, Rio de Janeiro, Edições Financeiras S/A, 1960, pág. 70.

Em outras palavras, se o objeto da obrigação acessória é uma prestação positiva ou negativa não pecuniária (fazer ou não alguma coisa, que não seja dar dinheiro, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 113), o devedor desta obrigação é a pessoa que estiver obrigada a efetuar a respectiva obrigação.

Sujeito passivo da obrigação tributária principal, por sua vez, tem previsão legal no parágrafo único, do art. 121 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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 em lei.

Assim, podemos conceituar o sujeito passivo da obrigação tributária principal como sendo a pessoa física ou jurídica, de direito público ou de direito privado, que tem o dever jurídico de efetuar a prestação tributária de natureza patrimonial.

Outrossim, da leitura do dispositivo legal acima transcrito, observa-se que este prevê a existência de duas espécies de sujeitos passivos da obrigação tributária principal, o contribuinte, sujeito passivo que realiza o fato gerador da obrigação tributária (inciso I), e o responsável, que é aquele que, não sendo contribuinte, deve pagar o tributo por determinação expressa em lei (inciso II).

O Código Tributário Nacional, assim, utilizou todas as formas de sujeição passiva: a direta, na figura do contribuinte; e a indireta, na figura do responsável, englobando, nesta última, todas as hipóteses de sujeição indireta, cuja classificação será objeto de estudo mais adiante.

A fim de melhor elucidar a questão, vale apontar algumas diferenças básicas entre o contribuinte e o responsável:

- (i) o contribuinte tem o débito, que é o dever de prestação, e, ainda, a responsabilidade, isto é, a sujeição de seu patrimônio ao credor. Já o responsável, mesmo sem ser o devedor, tem a responsabilidade, pois paga o tributo por conta do contribuinte;
- (ii) a posição do contribuinte surge com a realização do fato gerador da obrigação tributária; a do responsável, por sua vez, surge com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade, o denominado fato gerador da responsabilidade.

Considerando o trabalho em análise, impende detalhar as referidas espécies do gênero sujeito passivo da obrigação tributária principal.

2.1.4.1 - Contribuinte

O contribuinte, nos termos do inciso I, do art. 121, do CTN, é o sujeito passivo tributário que possui relação direta e pessoal com a obrigação tributária. É o devedor originário da prestação tributária, ligado de forma direta e pessoal ao fato gerador da obrigação tributária.

No dizer de ALBERTO XAVIER⁸, o contribuinte é a pessoa “[...] em relação à qual se deve verificar o fato tributário para que surja a obrigação do imposto.”

⁸ XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, vol. I, Lisboa, Tipografia Guerra, 1974, pág. 353.

Como o fato gerador da obrigação tributária exterioriza capacidade contributiva, tem-se que a pessoa que participa do mesmo é quem deve sofrer o encargo tributário, diante da presunção de que esta auferiu benefício econômico.

2.1.4.2 - Responsável

Como afirmado, o contribuinte é espécie do gênero sujeito passivo tributário, específico para o caso de pessoa que se acha ligada de forma direta e pessoal com o fato gerador da obrigação tributária.

No entanto, nem todas as pessoas estão nesta condição, daí porque o Estado, por conveniência e oportunidade, ampliou o número de devedores do tributo de forma a alcançar também, na qualidade de sujeito passivo, pessoa diversa da do contribuinte.

Dessa forma, além da figura do contribuinte, o Código Tributário Nacional prevê a pessoa do responsável, sujeito passivo tributário indireto, estendendo a obrigação tributária à pessoa que não seja contribuinte do tributo, isto é, que não esteja ligada pessoal e diretamente ao fato gerador da respectiva obrigação.

Em relação ao responsável tributário, o vínculo jurídico na obrigação surge de lei específica e não da lei que define a hipótese de incidência da obrigação tributária. Sua vinculação não é direta e pessoal em relação ao fato gerador, mas sim, decorre da atribuição legal e de uma vinculação indireta ao pressuposto de fato da obrigação tributária.

Nesse sentido, BERNARDO RIBEIRO DE MORAES⁹:

Dá-se o nome de responsável, de sujeito passivo indireto ou de devedor indireto, ao sujeito passivo tributário 'quando, sem se revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei' (CTN, art. 121, parágrafo

⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de, *Compêndio de Direito Tributário - Vol. II*, 2ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1994, pág. 286.

único, inciso II). Para ser 'responsável', o Código Tributário Nacional exige que a pessoa não tenha relação direta e pessoal com o pressuposto de fato da respectiva obrigação tributária, ou melhor, exige que a pessoa não seja contribuinte. A configuração de responsável resulta apenas da lei específica, que responsabilize a pessoa perante o sujeito ativo, embora sem existir ligação direta e pessoal ao fato gerador da obrigação tributária.

A doutrina costuma identificar duas modalidades de sujeição passiva indireta: a da substituição e a da transferência, sendo que esta última é subdividida em solidariedade, sucessão e responsabilidade de terceiros. A diferença entre ambas estaria em que na substituição a lei, desde logo, põe o terceiro no lugar da pessoa que naturalmente seria definível como contribuinte, ou seja, a obrigação tributária já nasce tendo no pólo passivo um substituto legal tributário. Já na transferência, a obrigação de um devedor (que pode ser contribuinte ou responsável) é deslocada para outra pessoa, em razão de algum evento, previamente definido em lei.

Com essas considerações, possível se faz adentrar na responsabilidade tributária efetiva.

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

3.1 – Aspectos da Responsabilidade

O termo responsabilidade indica a situação de uma pessoa que é convocada para responder por situação que, de certa forma, lhe foi atribuída.

A responsabilidade jurídica é a efetiva responsabilidade transportada para o campo do direito. Reúne uma ofensa à ordem jurídica, culmina em um dano à determinada pessoa que, por consequência, deve recompor o equilíbrio dessa ordem com a reparação do respectivo dano.

O estudo da responsabilidade jurídica deve começar pela idéia de que o dever jurídico admite violação, a qual representa uma lesão do direito. Desta lesão decorrem duas consequências: a responsabilidade e o direito de ação.

Assim, a violação da ordem jurídica traz como consequência, um dever jurídico para a pessoa, inicialmente responsável, de reparar o dano ou o prejuízo causado.

A responsabilidade, portanto, é a obrigação imputada à determinada pessoa em razão da violação da norma jurídica. O descumprimento da norma faz nascer a responsabilidade legal, momento em que surge uma relação jurídica secundária com as mesmas características da obrigação, no entanto, denominada responsabilidade.

Desta feita, para que haja responsabilidade imprescindível a presença de três elementos: (i) um fato gerador de um dano a alguém; (ii) que outra pessoa tenha o

dever jurídico de reparar o dano; e (iii) que esse dever de reparar o dano seja imposto por lei.

Após este breve esclarecimento, torna-se possível abordar a responsabilidade jurídica no âmbito do Direito Tributário.

3.2 – Responsabilidade Tributária

Da mesma forma que as responsabilidades jurídicas, a responsabilidade tributária advém da idéia de violação de uma norma jurídica tributária.

Na hipótese de inadimplemento da obrigação tributária, quando o sujeito passivo deixa de efetivar a prestação tributária, a Fazenda Pública tem o direito de exigir, de alguém, do sujeito passivo ou de outra pessoa, a aludida prestação. Surge, então o direito da Fazenda Pública de ser ressarcida ou “indenizada”. De onde, no mesmo ensejo, perfaz-se uma relação jurídica derivada, denominada responsabilidade tributária, em razão da qual uma pessoa (responsável) fica obrigada a satisfazer certa prestação.

O instituto ora em comento comporta conceitos em sentido amplo e restrito.

Responsabilidade tributária, em sentido amplo, é a situação em que a lei atribui ao sujeito passivo (direto ou indireto) a obrigatoriedade de cumprir a prestação tributária. Este conceito abrange, portanto, tanto a responsabilidade do contribuinte (sujeito passivo direto - artigo 121, I, do CTN), quanto do responsável (sujeito passivo indireto - artigo 121, II, do CTN).

Já a responsabilidade tributária, em seu sentido estrito, consiste na situação em que a lei atribui a responsabilidade pelo pagamento do tributo a terceira

pessoa vinculada ao fato gerador denominada de responsável tributário (art. 121, II, do CTN), esta responsabilidade objeto do presente estudo.

A responsabilidade tributária em sentido estrito é conceituada pelo mestre BERNARDO RIBEIRO DE MORAES¹⁰ nos seguintes termos:

[...] a relação jurídica derivada em virtude da qual uma pessoa (ou mais), denominada devedora, fica adstrita a satisfazer certa prestação em proveito de outra, denominada credora, em razão do inadimplemento da obrigação tributária originária. Responsável tributário é a pessoa que se encontra no pólo negativo da relação jurídica derivada, com a obrigação de assumir as consequências do inadimplemento da obrigação tributária.

O nascimento da responsabilidade tributária se dá, portanto, com o inadimplemento da obrigação tributária. Tem como fonte imediata a lei e como fonte mediata a situação jurídica da inadimplência. A lei é que determina a pessoa do responsável, mas não é suficiente para fazer nascer, por si só, a responsabilidade, sendo necessário que também se verifique o inadimplemento da obrigação tributária, sendo somente após esse momento que surge a responsabilidade pela prestação devida.

3.2.1 - Responsabilidade Tributária Originária e Derivada

A responsabilidade tributária pode ser classificada em dois grupos, quais sejam a responsabilidade tributária originária e a responsabilidade tributária derivada.

Diz-se que a responsabilidade tributária é originária quando a posição do sujeito passivo é ocupada pela mesma pessoa antes e depois do inadimplemento da respectiva obrigação.

¹⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de, *Compêndio de Direito Tributário*, 2ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1994, pág. 656.

Já a responsabilidade tributária será derivada quando a posição do sujeito passivo não é ocupada pela mesma pessoa antes e depois do inadimplemento da respectiva obrigação tributária. Nesse caso, a lei tributária dissocia a sujeição passiva da obrigação, atribuindo o débito a uma pessoa e a responsabilidade a outra.

3.2.2 - Limites à Definição Legal de Responsabilidade Tributária

Não é qualquer pessoa que pode ser definida como responsável. Referida condição somente se justifica quando um adquire posição jurídica equivalente à do devedor principal, na hipótese da pessoa ter relações com o próprio devedor ou com o fato gerador da respectiva obrigação tributária.

É o que se deduz da interpretação do artigo 128, do CTN, que traz normas gerais sobre a responsabilidade tributária, *in verbis*:

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.

Assim, o Estado pode, quando conveniente, estender a terceiras pessoas tal obrigação, mas desde que estas se encontrem numa peculiar relação com o devedor principal ou com o fato gerador da obrigação tributária respectiva, sob pena de ofensa ao princípio da justiça tributária e da capacidade contributiva do credor.

Em suma, o ônus do tributo não pode ser imposto pela lei para qualquer pessoa na qualidade de responsável, ainda que vinculada ao fato gerador, se esta pessoa não puder agir no sentido de evitar esse ônus e nem tiver como diligenciar no

sentido de que o tributo seja recolhido à conta do indivíduo que, dado o fato gerador, seria elegível como contribuinte.

3.2.3 – Responsabilidade Tributária de Terceiros

Considerando as diferentes razões de conveniência ou de necessidade que motivam a eleição de um terceiro como responsável tributário, diversas são as hipóteses através das quais a lei pode colocar alguém no pólo passivo da obrigação tributária, na qualidade de responsável (sujeito passivo indireto da obrigação tributária).

Observa-se, assim, que a responsabilidade tributária indireta comporta duas modalidades, quais sejam a substituição e a transferência, sendo que, esta última, subdivide-se em responsabilidade por solidariedade (arts. 124), responsabilidade por sucessão (arts. 129 a 133) e responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135).

Com as considerações e introduções iniciais, considerando o objeto do presente trabalho, será abordada, tão somente, a responsabilidade de terceiros, prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Todo responsável tributário, na qualidade de sujeito passivo indireto, é um terceiro, posto que o dever de pagar a prestação da obrigação tributária passa para pessoa desvinculada do respectivo pressuposto de fato previsto em lei.

No entanto, o Código Tributário Nacional prevê expressamente em seu artigo 134 e 135 a modalidade de responsabilidade de terceiros, a qual pode ser dividida em dois grupos: (i) responsabilidade em razão da intervenção ou omissão (art. 134); e (ii) responsabilidade por excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135).

Como a responsabilidade por excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos será objeto de análise em outro tópico, cabe, por enquanto, apenas discorrer acerca da responsabilidade relacionada a atos ou omissões de terceiros.

Dispõe o art. 134 do CTN:

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.

Primeiramente, cabe ressaltar que a doutrina majoritária firmou entendimento de que a responsabilidade prevista neste artigo cuida de responsabilidade subsidiária e não solidária, sendo restrita às situações em que não haja possibilidade de exigir-se o cumprimento da obrigação pelo próprio contribuinte.

A fim de corroborar tal assertiva, vale mencionar lição do Professor RICARDO LOBO TORRES¹¹:

No art. 134 o CTN disciplina a responsabilidade subsidiária de terceiros, que surge nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 5ª edição, Rio de Janeiro, Renovar, 1998, pág. 227

A consequência processual da subsidiaridade é que, na hipótese de inadimplemento da obrigação tributária, a Fazenda Pública poderá ajuizar a execução contra o responsável, se o contribuinte não possuir bens suficientes para a garantia do juízo, independentemente de estar indicado o seu nome da respectiva certidão de dívida ativa.

Para caracterizar-se a responsabilidade em análise, não basta o mero vínculo decorrente da relação de tutela. Faz-se preciso que o responsável tenha praticado algum ato (omissivo ou comissivo), pois a sua responsabilidade advém dos atos em que tenha intervindo ou com as omissões pelas quais for responsável.

Aos terceiros referidos no artigo acima transcrito, não é aplicável nenhuma penalidade, exceto as de caráter moratório (parágrafo único). Ou seja, a responsabilidade atinge exclusivamente o valor da dívida originária com os acréscimos exigidos em decorrência do simples atraso no pagamento do tributo, atingindo o crédito tributário (dívida originária e multa moratória) e os ônus decorrentes do atraso no pagamento (juros de mora e correção monetária). Desta feita, o terceiro não responde penalidades decorrentes de infração praticada pelo contribuinte originário.

4. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 135 DO CTN

4.1 - Interpretação

A responsabilidade tributária prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional tem sido objeto de diversas controvérsias, tanto doutrinárias como jurisprudenciais, havendo divergência quanto ao verdadeiro alcance e interpretação da sujeição passiva regulada por este dispositivo legal.

Dispõe o artigo 135 do CTN:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
I - as pessoas referidas no artigo anterior;
II - os mandatários, prepostos e empregados;
III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A regra do artigo 135 agrava a responsabilidade dos terceiros referidos no artigo 134 e a estende a outras categorias de responsáveis não mencionadas naquele artigo, quais sejam (i) os mandatários, prepostos e empregados; e (ii) os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Como se depreende da leitura do caput do artigo acima transcrito, a responsabilidade tributária prevista neste dispositivo surge toda vez que as pessoas ali elencadas praticarem atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Agir com excesso de poderes é ultrapassar a competência outorgada pela lei ou pelo respectivo contrato para o exercício de atos ou funções. É o caso do diretor de sociedade que age com abuso ou desvio das prerrogativas que lhe foram legal e estatutariamente atribuídas, ou do mandatário que ultrapassa os poderes que lhe foram outorgados no respectivo instrumento de mandato.

A violação do contrato social ou estatutos aplica-se na hipótese das pessoas citadas agirem contrariamente ao instrumento constitutivo da sociedade, com o que serão pessoalmente responsabilizadas pela eventual obrigação tributária.

Relativamente às sanções pecuniárias pela prática da infração, diferentemente do que ocorre na responsabilidade de terceiros prevista no artigo 134, o dispositivo legal ora em análise não faz qualquer ressalva quanto as penalidades de caráter moratório e não limita sua eficácia à obrigação principal.

Dessa forma, a doutrina é uníssona no sentido de que não havendo tal ressalva, *mutatis mutantis*, a responsabilidade do artigo 135 do CTN abrange as respectivas obrigações acessórias, bem como todas as penalidades que porventura forem aplicáveis.

4.2 - A classificação da Responsabilidade do Artigo 135 – Responsabilidade por Transferência ou por Substituição

A doutrina diverge quanto à classificação da responsabilidade prevista no artigo 135, do CTN, em responsabilidade por transferência, na modalidade solidária ou subsidiária e, ainda, responsabilidade por substituição.

Adotando o entendimento de que referida responsabilidade é por transferência, na forma de solidariedade, RICARDO LOBO TORRES¹² leciona:

Outra coisa é a responsabilidade de que cuida o art. 135. Nela existe a solidariedade 'ab initio', e o responsável se coloca junto do contribuinte desde a ocorrência do fato gerador. Pouco importa, nesses casos, que o contribuinte tenha, ou não, patrimônio para responder pela obrigação tributária. A Fazenda pode dirigir a execução contra o contribuinte ou o responsável.

No mesmo sentido, HUGO DE BRITO MACHADO¹³:

No 5º Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, em outubro de 1980, prevaleceu, contra nosso voto, a tese de que o art. 135 cuida de hipótese de substituição, e por isto a exoneração da pessoa jurídica. Parece-nos inteiramente inaceitável tal entendimento. A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria que ser expressa.

Nesse ensejo, havendo o descumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte originário, as pessoas elencadas nos incisos do artigo 135 responderão solidariamente pelo respectivo crédito fiscal, podendo a Fazenda Pública cobrar, em sua totalidade, tanto do sujeito passivo direto, quanto do responsável tributário que tenha agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Existem, ainda, decisões do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o artigo 135 fixa uma responsabilidade de natureza subsidiária para o administrador de uma sociedade. Assim, o seu patrimônio pessoal poderá responder pelas dívidas fiscais contraídas pela sociedade no caso de restar demonstrada a insuficiência dos bens sociais para quitar o débito tributário de titularidade da pessoa jurídica, ou na hipótese de não serem localizados bens sociais para sofrerem a constrição judicial:

¹² TORRES, Ricardo Lobo, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 5ª edição, Rio de Janeiro, Renovar, 1998, págs. 227 e 228.

¹³ MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, 5ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1992, pág. 104.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. INDÍCIOS DE PRÁTICA DE INFRAÇÃO.

REDIRECIONAMENTO AOS SÓCIOS. POSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. 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. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa. Posicionamento sedimentado nesta Corte quando do julgamento do REsp 1.101.728/SP.

Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08 (DJe de 23/03/2009).

2. Na hipótese, o Tribunal de origem, com base em acurada análise do conjunto fático-probatório dos autos, acolheu o pedido de responsabilização dos sócios pelas contribuições a cargo da empresa, considerando possível prática de atividade caracterizadora de gestão ilícita, tipificada no art. 156 do CPP.

3. Modificar o juízo do acórdão recorrido para acolher-se a argumentação dos recorrentes, de não ter havido infração à lei, mas mero descumprimento da obrigação tributária, demandaria o reexame do conjunto fático-probatório dos autos, inviável, no âmbito do recurso especial, nos termos da Súmula 07/STJ.

4. Recurso especial não conhecido.

(REsp 1091593/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/10/2010, DJe 05/11/2010)

A doutrina majoritária, por sua vez, acertadamente, adota o entendimento de que a responsabilidade do artigo 135 é hipótese de responsabilidade pessoal por substituição.

Neste caso, a responsabilidade do contribuinte originário deixa de existir passando a ser única e exclusivamente do responsável que praticou os atos previstos no *caput* do referido artigo, conforme lição do mestre ALIOMAR BALEEIRO¹⁴:

O caso, diferentemente do anterior, não é apenas de solidariedade, mas de responsabilidade por substituição. As pessoas indicadas no art. 135 passam a ser os responsáveis ao invés do contribuinte. (grifamos)

Como ensina o tributarista IVES GANDRA DA SILVA MARTINS¹⁵, havendo apenas responsabilidade pessoal e inexistindo a solidariedade, a responsabilidade

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1995, pág. 492

¹⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Responsabilidade Tributária in "Direito Tributário"*, 1ª edição, São Paulo, José Bushatsky Editor, 1982, pág. 292.

das pessoas mencionadas, quando agindo em nome de pessoas jurídicas, exclui a responsabilidade destas. Assim, passa a responder pelo crédito tributário pessoa que agiu com excesso de poderes ou com infração legal, contratual ou estatutária, excluindo da consequência desses atos o sujeito passivo originário (em nome do qual se praticou os respectivos atos).

Seguindo esta mesma linha de raciocínio, relativamente ao alcance da responsabilidade dos artigos 134 e 135, SACHA CALMON NAVARRO COELHO¹⁶ assevera com muita propriedade:

A regra do art. 135 agrava a responsabilidade dos terceiros referidos no artigo anterior e a estende a duas outras categorias de responsáveis não mencionadas naquele, quais sejam:

- a) os mandatários, prepostos e empregados;
- b) os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Em suma, o art. 135 retira a ‘solidariedade’ e a ‘subsidiariedade’ do art. 134.

A jurisprudência não destoa de tal entendimento:

Tributário e processual civil. Agravo regimental. Execução fiscal. Responsabilidade de sócio-gerente. Limites. Art. 135, III, do CTN. Uniformização da matéria pela 1ª Seção desta corte. Precedentes.

1. Agravo regimental contra decisão que conheceu de agravo de instrumento e proveu o recurso especial da parte agravada.

2. O acórdão a quo, nos termos do art. 135, III, do CTN, deferiu pedido e inclusão do sócio-gerente no pólo passivo da execução fiscal, referente aos fatos geradores da época em que pertenciam à sociedade.

3. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente, e não apenas quando ele simplesmente exercia a gerência da empresa à época dos fatos geradores.

4. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente

¹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário*, 4ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1999, pág. 627.

pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76).

5. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, III, do CTN).

6. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. Precedentes desta Corte Superior.

7. Matéria que teve sua uniformização efetuada pela egrégia 1ª Seção desta Corte nos EREsp nº 260107/RS, unânime, DJ de 19/04/2004.

8. Agravo regimental não-provido. (STJ, 1ª Turma, AgRg no Ag 930334/AL, Rel. Min. José Delgado, DJ 1.2.2008)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL.

RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN.

UNIFORMIZAÇÃO DA MATÉRIA PELA 1ª SEÇÃO DESTA CORTE. PRECEDENTES.

1. Agravo regimental contra decisão proveu o recurso especial da parte agravada.

2. O acórdão a quo entendeu pela responsabilidade do recorrente, sócio-gerente, pelos débitos fiscais contemporâneos a sua gestão.

3. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade.

A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente, e não apenas quando ele simplesmente exercia a gerência da empresa à época dos fatos geradores.

4. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76).

5. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, III, do CTN).

6. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal.

Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. Precedentes desta Corte Superior.

7. Matéria que teve sua uniformização efetuada pela egrégia 1ª Seção desta Corte nos EREsp nº 260107/RS, unânime, DJ de 19/04/2004.

8. Questão de simples aplicação da legislação federal pertinente e da jurisprudência seguida por este Sodalício, não sendo o caso de incidência da Súmula nº 07/STJ.

9. Agravo regimental não-provido.

(AgRg no REsp 1034227/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/05/2008, DJe 04/06/2008)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES. (...)

De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelo créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN. O dispositivo supra-referido trata, portanto, da responsabilidade por substituição. (...)” (STJ, 1ª Turma, Resp. nº 247.862/SP, Rel. Min. José Delgado, DJ 02.05.2000) (grifamos)

Como afirmado, a sujeição passiva tributária indireta por substituição se dá sempre que a norma jurídica coloca pessoa diversa no lugar do contribuinte originário, passando esta a ser o responsável por eventual crédito tributário.

O sujeito passivo originário da respectiva obrigação tributária é substituído por uma terceira pessoa, afastando do contribuinte natural a responsabilidade (em sentido amplo) pela obrigação.

Diversos autores conceituam a substituição tributária tendo por fundamento a lei tributária e a troca do sujeito passivo por outra pessoa, cite-se, nesse sentido, Alberto Xavier¹⁷::

O substituto, por se encontrar ligado ao contribuinte por uma relação subjacente de direito privado, em razão de lei, ocupará a posição do devedor na relação jurídica tributária a título indireto, fazendo as vezes e ocupando o lugar do

¹⁷ XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, Tipografia Guerra, 1974, vol. I, pág. 408.

substituído. O substituto ocupa o lugar do substituído desde o nascimento até a extinção na relação jurídica tributária.

Tem-se, assim, que, ressalvados os entendimentos em contrário, a responsabilidade do artigo 135 é a da substituição tributária, com o que as pessoas referidas nos incisos deste artigo, ao praticarem atos com excesso de poderes ou violação de lei, contratos sociais ou estatutos, respondem direta e pessoalmente pelos créditos tributários, excluindo, desta forma, a responsabilidade originária do contribuinte pelo pagamento da dívida fiscal.

5. O INCISO III DO ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E A RESPONSABILIDADE DA PESSOA FÍSICA

O inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional prevê a responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos tributários de titularidade da sociedade, decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social e estatutos.

Cabível, portanto, estudo sobre as hipóteses em que a responsabilidade tributária por créditos fiscais da pessoa jurídica poderá ser imputada às pessoas elencadas neste dispositivo legal, de forma que estas passem a responder com o seu patrimônio pessoal, sofrendo o encargo pela dívida fiscal contraída em nome da sociedade.

5.1 - Personalidade Jurídica e Pessoa Física

A vida civil e a necessidade da conjugação de esforços de vários indivíduos para a consecução de objetivos comuns ou de interesse social deram ensejo a agregação e polarização de suas atividades e, via de consequência, criou-se a necessidade do direito equiparar à própria pessoa humana certos agrupamentos de indivíduos e certas destinações patrimoniais, atribuindo personalidade jurídica e capacidade de ação aos entes abstratos assim gerados. Nesse contexto surgem, então, as pessoas jurídicas, com aptidão para adquirir e exercer direitos e contrair obrigações.

No entanto, não basta que alguns indivíduos se reúnam para que haja o nascimento da personalidade jurídica do grupo. É preciso que, além do fato externo de

seu agrupamento, se estabeleça uma vinculação jurídica específica, que lhe imprima unidade.

Para a constituição ou nascimento da pessoa jurídica é necessária a existência de três requisitos: vontade humana criadora, a observância das condições legais de sua formação e a liceidade de seus propósitos.

No que diz respeito à observância das prescrições legais, determina a lei a inscrição do ato constitutivo do ente no Registro Público como condição de aquisição de personalidade.

O terceiro requisito exigido baseia-se no fato de que, se a justificativa existencial da pessoa jurídica é a objetivação das finalidades a que visa o propósito de realizar certos objetivos, a liceidade destes é imprescindível à vida do novo ente, pois não se compreende que a ordem jurídica vá consentir a formação de uma entidade, cuja existência é a projeção da vontade humana investida de poder criador pela ordem legal, a atuar e proceder em descompasso com o direito que lhe possibilitou o surgimento.

A personalidade da pessoa jurídica é puramente obra de reconhecimento do ordenamento legal e, somente na órbita jurídica, é possível subordiná-las a critérios abstratos e reconhecer-lhes poder de ação e efeitos.

Atualmente inexistem controvérsias quanto à natureza da pessoa jurídica, admitindo-se a denominada *teoria da realidade técnica*, que reconhece a existência dos entes criados pela vontade do homem, os quais operam no mundo jurídico adquirindo direitos, exercendo-os e contraindo obrigações, seja pela declaração de vontade, seja por imposição da lei.

A vontade da pessoa jurídica é distinta da vontade individual dos membros componentes; seu patrimônio, constituído pela afetação de bens ou pelos esforços dos criadores associados, é diverso do patrimônio de uns e de outros; sua capacidade, limitada à consecução de seus fins pelo fenômeno da especialização, é admitida pelo direito positivo. Ou seja, as pessoas jurídicas existem no mundo do direito como seres dotados de vida própria, de uma vida real.

Na medida em que a lei estabelece a separação entre a pessoa jurídica e os membros que a compõem, consagrando o princípio da autonomia patrimonial, os sócios não podem ser considerados os titulares dos direitos ou dos deveres das prestações relacionados ao exercício da atividade econômica, explorada em conjunto.

A própria pessoa jurídica da sociedade é a titular de tais direitos e a devedora das obrigações. E, conforme salienta FÁBIO ULHOA COELHO¹⁸, três exemplos ilustram as conseqüências da personalização da sociedade empresária: a titularidade obrigacional, a titularidade processual e a responsabilidade patrimonial.

A pessoa jurídica, por óbvio, manifestará a vontade de se vincular por contrato, ou praticará atos que geram obrigações extracontratuais, sempre por meio de uma pessoa natural (representante legal, diretor, procurador, gerente, etc.). Todavia, isto não significa qualquer tipo de envolvimento da pessoa física agente dos atos da sociedade, como sujeito de direito, na relação obrigacional, pelo menos em princípio.

Quanto à titularidade processual, a personificação da sociedade resulta na atribuição de legitimidade para demandar e ser demandada em juízo. Nos processos relacionados às suas obrigações, a parte legítima para mover ou responder a ação será sempre a própria pessoa jurídica e não os seus sócios.

¹⁸ COELHO, Fábio Ulhoa, *Curso de Direito Comercial*, vol. 2, São Paulo, Saraiva, 1999, pág. 13.

Finalmente, relativamente à responsabilidade patrimonial, ordenamento pátrio brasileiro adota o princípio da autonomia patrimonial da sociedade, elemento fundamental do direito societário.

Como conseqüência da personalização da sociedade surge a separação dos bens desta e de seus sócios, com o que o patrimônio dos membros da sociedade não responde pelas obrigações contraídas por ela, a não ser em casos excepcionais.

Tal diferenciação é de fundamental importância, posto que, como será visto mais adiante, o princípio da separação do patrimônio da sociedade com o dos seus membros também deve ser observado nas relações obrigacionais em matéria tributária.

5.2 - A Responsabilidade dos Diretores, Gerentes e Representantes Legais da Pessoa Jurídica no Direito Tributário

5.2.1 - Responsabilidade Objetiva e Responsabilidade Subjetiva

Tanto a doutrina como a jurisprudência já firmaram entendimento no sentido de que a responsabilidade do artigo 135 do Código Tributário Nacional cuida de responsabilidade pessoal, por substituição.

Assim, os diretores, gerentes ou representantes legais da pessoa jurídica de direito privado que agirem com excesso de poderes ou infração de lei, contratos sociais ou estatutos, responderão pessoalmente pelo crédito fiscal da sociedade, excluindo esta do pólo passivo da respectiva obrigação tributária.

Insta verificar se referida responsabilidade é de natureza objetiva ou subjetiva; se é necessário, para que se proceda à referida substituição, que se comprove a conduta culposa ou dolosa das pessoas elencadas no inciso III.

Primeiramente, cabe fazer uma distinção entre responsabilidade subjetiva e responsabilidade objetiva, à luz do Direito Civil.

No direito civil, a regra geral é a da responsabilidade subjetiva, na qual a obrigação de indenizar pressupõe a verificação de uma conduta culposa ou dolosa do agente, um dano e uma relação de causalidade entre a conduta e o dano. Comprovada que tal conduta culposa deu ensejo ao dano surge, então, o dever de indenizar a pessoa que sofreu o prejuízo.

Como exceção, temos a responsabilidade objetiva que é aquela responsabilidade fundada no risco, sendo, portanto, irrelevante a conduta culposa ou dolosa do causador do dano, uma vez que bastará a existência do nexo causal entre o prejuízo sofrido pela vítima e a ação do agente para que surja o dever de indenizar.

No Direito Tributário, diferentemente do que ocorre no direito privado, a responsabilidade, via de regra, é a objetiva, conforme se depreende da leitura do artigo 136 do Código Tributário Nacional:

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.

Esta responsabilidade é de natureza objetiva porque independe de dolo ou culpa por parte do agente ou responsável, ou da intenção de prejudicar a Fazenda Pública ou de esta ter sofrido prejuízos pela infringência da legislação tributária.

Disso resulta que basta a prática do ato violador da legislação tributária para que ocorra a responsabilidade por parte do agente ou responsável, tendo, portanto, a infração fiscal natureza formal.

Todavia, como consta do *caput* deste dispositivo, a lei pode dispor de maneira diferente da regra contida no artigo ora em comento, tornando, em determinadas hipóteses, subjetiva a responsabilidade por infrações da legislação tributária. Neste caso, terá que ser apurada a conduta culposa ou dolosa do agente (contribuinte ou responsável), o dano, e o nexo de causalidade, a fim de que seja imputada a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária.

Tem-se, neste ensejo, que a regra para o direito tributário é a da responsabilidade objetiva. Como exceção, o Código Tributário Nacional estabelece que a responsabilidade tributária será subjetiva sempre que expressamente prevista em lei.

O deslinde da questão acerca do alcance da responsabilidade tributária do artigo 135 do CTN está no fato de se admitir ou não que esta responsabilidade é de natureza subjetiva, sendo, portanto uma exceção a regra da responsabilidade objetiva prevista no artigo 136 do mesmo código.

Para tanto, há que se delimitar o exato sentido da expressão “infração de lei” contida na redação daquele artigo, ou seja, se tal expressão cuida de toda e qualquer hipótese de infração a uma norma legal tributária, ou apenas de infração de norma de conduta exigidas aos gerentes, administradores e representantes das pessoas jurídicas.

Isto porque, considerando que o artigo 135 fala em ato de infração à lei este está se referindo a lei tributária, e, sendo o não recolhimento de tributo uma infração da legislação tributária, então bastaria a simples falta de pagamento do tributo

pela sociedade para que os seus sócios fossem responsabilizados pessoalmente pelo respectivo crédito tributário da pessoa jurídica, o que não pode prosperar.

No entanto, em se admitindo que tal expressão diz respeito a ato praticado com violação de lei societária ou civil, então para que haja a responsabilidade deste artigo, faz-se necessária a prévia apuração do nexo de causalidade entre a conduta culposa ou dolosa praticada pelas pessoas elencadas no inciso III e a falta de pagamento do tributo pela sociedade.

Por tudo, no Direito Tributário somente será considerada a responsabilidade objetiva na hipótese de se admitir que a expressão “infração de lei”, contida no *caput* deste artigo, cuida de toda e qualquer hipótese de infração a uma norma legal tributária, com o que o mero não recolhimento do tributo seria capaz de gerar tal responsabilidade.

5.2.2 - O Não Recolhimento do Tributo e a Infração à Lei

Não raro nos deparamos com julgados imputando a responsabilidade pessoal aos diretores, administradores e representantes legais das pessoas jurídicas de direito privado prevista no artigo 135, do CTN, sob o fundamento de que o não recolhimento do tributo, por si só, desencadeia responsabilidade objetiva, por substituição, dos sócios, por ser considerado um ato de “infração de lei”.

Para tanto, basta que ocorra a falta de recolhimento de tributo para que a consequência seja a vinculação automática do gerente ou do administrador ao cumprimento da obrigação fiscal da pessoa jurídica.

Desta feita, uma vez verificada a existência de um débito fiscal da pessoa jurídica, presume-se que este é decorrente de atos praticados pelos diretores, administradores ou representantes legais da sociedade, os quais tinham o dever de proceder ao recolhimento do tributo na respectiva data de vencimento.

Assim, como o não cumprimento de obrigação tributária é ato violador de lei, o ônus do crédito tributário devidamente constituído deixa de ser da sociedade, passando tal responsabilidade para os diretores, administradores ou representantes legais da pessoa jurídica, os quais terão de responder pessoalmente pelo pagamento do débito, na forma do art. 135, III, do CTN.

O não recolhimento de tributo devido - declarado pelo contribuinte ou apurado pelo fisco, inscrito ou não em dívida ativa - constitui infração à legislação tributária. Mas isso, por si só, é irrelevante para tornar o gerente ou diretor pessoalmente responsável pela obrigação tributária não satisfeita pelo contribuinte originário, qual seja, a pessoa jurídica.

Isto porque a disposição legal é clara no sentido de separar a responsabilidade normal do contribuinte pelos créditos tributários oriundos de operações regularmente realizadas pelos diretores ou gerentes dentro da sociedade, da responsabilidade destas pessoas pelos créditos tributários decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Para fins de imputação da responsabilidade pessoal dos diretores e sócios-gerentes, o nascimento do crédito tributário teria de ser decorrente de ato previamente praticado por estes, que redundasse na falta de cumprimento da respectiva obrigação tributária, e não de ato posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo devido.

De se considerar que se o próprio nascimento do crédito tributário de titularidade da sociedade tem que ser decorrente de ato previamente praticado pelos seus diretores, gerentes e representantes legais, logo, tem-se que a expressão “infração de lei” contida no *caput* do artigo 135, somente pode ser entendida como violação de lei societária ou civil, isto é, quando tais pessoas extrapolam suas atribuições definidas nos atos constitutivos da pessoa jurídica ou nas leis, infringindo normas próprias da sociedade.

Portanto, para que se configure a responsabilidade pessoal do sócio é preciso a que este seja realmente imputável o ato ilegal, entendido este como ato infringente às normas societárias.

Ainda que se admita que a expressão “infração de lei” diz respeito à violação de norma tributária, mesmo assim não há que se falar em responsabilidade objetiva das pessoas elencadas no inciso III do art. 135, pois a obrigação tributária é da pessoa jurídica que, como visto, não se confunde com a pessoa dos seus sócios.

Portanto, em última análise, quem cometeu a violação de lei tributária ao deixar de recolher o tributo foi a sociedade e não o sócio-gerente ou administrador que agiu regularmente dentro das suas atribuições, não podendo este ser responsabilizado patrimonialmente por dívida fiscal de que não é titular.

Nesse sentido, impende destacar os seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO DEMONSTRADA. ACÓRDÃO RECORRIDO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. ORIENTAÇÃO CONSOLIDADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO NO JULGAMENTO DO RECURSO REPETITIVO 1.101.728/SP.

1. Não se verifica ofensa ao art. 535 do CPC quando o aresto vulnerado decide integralmente a controvérsia e apresenta-se devidamente motivado, sem omissões, contradições ou obscuridades a serem sanadas.
2. É pacífica a jurisprudência do STJ 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.
3. No presente caso, o Tribunal de origem apreciou o feito e consignou que não constam nos autos provas de que o recorrido agiu com excesso de mandato ou infringência à lei, ou seja, não se demonstrou a dissolução da sociedade de maneira irregular, como alega o agravante, situação necessária ao seu enquadramento pela prática de alguma das condições excepcionais previstas no art. 135, III, do CTN aptas a permitir a sua responsabilização pelos débitos da pessoa jurídica.
4. Entendimento diverso acerca do que foi firmado pelo Tribunal de origem requer um reexame do conjunto de provas acostado aos autos, o que é vedado na via do recurso especial, em face do óbice constante na Súmula 7/STJ.
5. Agravo regimental não provido.
(AgRg no Ag 1353548/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/12/2010, DJe 10/12/2010)

Em se mantendo entendimento diverso, os sócios sempre seriam responsáveis pelas dívidas da sociedade, tanto no Direito Público como no Direito Privado, uma vez que o simples inadimplemento configura ofensa à lei.

Isto porque, o não pagamento de tributo devido pela sociedade caracteriza tão-somente a simples mora no adimplemento da obrigação tributária, não sendo causa para atribuição de responsabilidade pessoal substitutiva aos seus diretores, gerentes e representantes legais.

Expressiva parte da doutrina firmou entendimento pela impossibilidade de se caracterizar o não recolhimento de tributo como infração de lei para fins de imputação da responsabilidade do 135 do CTN. Nesse sentido, HUGO DE BRITO MACHADO¹⁹:

Há quem entenda, e assim, decidiu, em alguns casos, o Tribunal Federal de Recursos, que o não recolhimento do tributo constitui infração da lei suficiente para ensejar a aplicação do art. 135, III, do CTN. Não nos parece seja assim. Se o não-pagamento do tributo fosse infração à lei, capaz de ensejar a

¹⁹ MACHADO, Hugo De Brito, *Curso de Direito Tributário*, 5ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1992, págs. 102 e 103.

responsabilidade dos diretores de uma sociedade por quotas, ou de uma sociedade anônima, simplesmente inexistiria qualquer limitação da responsabilidade destes em relação ao fisco. Aliás, inexistiria essa limitação mesmo em relação a terceiros. O art. 10 do Decreto nº 3.708, de 10 de janeiro de 1919 (Lei das Sociedades por quotas), e também o art. 158 da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), atribuem aos administradores responsabilidade pelos atos praticados com violação da lei, do contrato ou estatuto. Assim, o não cumprimento de uma obrigação qualquer implicaria responsabilidade do administrador. Mas tal conclusão é evidentemente insustentável. [...]

É importante notar-se que a responsabilidade dos sócios-gerentes, diretores e administradores de sociedades, nos termos do art. 135, III, do CTN, é por obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Poder-se-ia, assim, sustentar que a obrigação, pela qual respondem, há de ser resultante de atos irregularmente praticados. O próprio nascimento da obrigação tributária já teria de ser em decorrência de atos irregulares.

[...]

Em síntese, é possível concluir-se que os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, aos quais se reporta o artigo 135, III, do CTN, são aqueles atos em virtude dos quais a pessoa jurídica tornou-se insolvente.

Tem-se, portanto, que a responsabilidade dos diretores, administradores e representantes legais da sociedade prevista no artigo 135 do CTN é hipótese de responsabilidade subjetiva, sendo necessário que se comprove previamente a existência de relação de causalidade entre uma conduta culposa ou dolosa de tais pessoas e o não recolhimento do tributo devido pela sociedade.

Nesse mesmo sentido, tratar-se de responsabilidade subjetiva, tem se posicionado a jurisprudência:

Processual civil. Tributário. Agravo regimental nos embargos de declaração no recurso especial. Sócio-gerente. Art. 135, III, do CTN. **Responsabilidade subjetiva**. Dissolução irregular. Análise do contexto fático da lide. Impossibilidade. súmula 7/STJ. Recurso desprovido.

1. O redirecionamento da execução fiscal para os sócios-gerentes da empresa somente é cabível quando restar demonstrado que agiram com excesso de poderes, infração de lei ou do contrato social ou estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da sociedade.

2. Para se analisar a ocorrência ou não de dissolução irregular da sociedade, é necessário o reexame do conjunto fático-probatório inserto nos autos, o que, no entanto, é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 7/STJ.

3. Agravo regimental desprovido. (STJ, 1ª Turma, AgRg nos Edcl no Resp 628327/SE, Rel. Ministra Denise Arruda, DJ 30.4.2007)

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL.

MASSA FALIDA. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. ART. 135 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 07. ENCERRAMENTO DA FALÊNCIA. SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO. ART. 40 DA LEI 6.830/80. IMPOSSIBILIDADE.

1. 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, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias.

2. Precedentes da Corte: ERESP 174.532/PR, DJ 20/08/2001; REsp 513.555/PR, DJ 06/10/2003; AgRg no Ag 613.619/MG, DJ 20.06.2005; REsp 228.030/PR, DJ 13.06.2005.

3. O patrimônio da sociedade deve responder integralmente pelas dívidas fiscais por ela assumidas.

4. Os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica são pessoalmente responsáveis pelos créditos relativos a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto (art. 135, inc. III, do CTN).

5. O não recolhimento de tributos não configura infração legal que possibilite o enquadramento nos termos do art. 135, inc. III, do CTN.

6. Nos casos de quebra da sociedade, a massa falida responde pelas obrigações da empresa executada até o encerramento da falência, sendo autorizado o redirecionamento da execução fiscal aos administradores somente em caso de comprovação da sua responsabilidade subjetiva, incumbindo ao Fisco a prova de gestão praticada com dolo ou culpa.

7. Revisar o entendimento a que chegou o Tribunal de origem, implicaria, necessariamente, o reexame de provas contidas nos autos, o que não é permitido em sede de recurso especial, haja vista o disposto na Súmula 07 deste eg. Tribunal.

8. O art. 40 da Lei 6.830/80 é taxativo ao admitir a suspensão da execução para localização dos co-devedores pela dívida tributária; e na ausência de bens sobre os quais possa recair a penhora.

9. À suspensão da execução inexistente previsão legal, mas sim para sua extinção, sem exame de mérito, nas hipóteses de insuficiência de bens da massa falida para garantia da execução fiscal. Deveras, é cediço na Corte que "a insuficiência de bens da massa falida para garantia da execução fiscal não autoriza a suspensão da execução, a fim de que se realize diligência no sentido de se verificar a existência de co-devedores do débito fiscal, que implicaria em apurar a responsabilidade dos sócios da empresa extinta (art. 135 do CTN). Trata-se de hipótese não abrangida pelos termos do art. 40 da Lei 6.830/80". (Precedentes: REsp 758.363 - RS, Segunda Turma, Relator Ministro CASTRO MEIRA, DJ 12 de setembro de 2005; REsp 718.541 - RS, Segunda Turma, Relatora Ministra ELIANA CALMON, DJ 23 de maio de 2005 e REsp 652.858 - PR, Segunda Turma, Relator Ministro CASTRO MEIRA, DJ 16 de novembro de 2004).

10. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no REsp 1160981/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/03/2010, DJe 22/03/2010)

Por tudo, não é a falta de recolhimento do tributo sob a gestão do sócio que determina a sua responsabilidade pessoal pelo pagamento de tributos inadimplidos pela pessoa jurídica.

É necessária a ocorrência de determinado ato de infração antecedente ao não recolhimento do tributo. O não recolhimento do em si não pode ser considerado ato violador de lei a que se refere o artigo 135: a causa (ato de infração à lei) não pode se confundir com a consequência (não recolhimento do tributo).

Assim, o diretor ou sócio-gerente somente poderão ser responsabilizados pessoalmente e excepcionalmente por crédito tributário da sociedade na hipótese de restar comprovado que houve a prática de algum ato culposo ou doloso, que tenha dado causa à falta de cumprimento da obrigação tributária de que a pessoa jurídica é titular.

Neste caso, o encargo pelo pagamento do débito fiscal apurado deixará de existir para a sociedade contribuinte originário da respectiva obrigação passando a ser única e exclusivamente do diretor, administrador ou representante legal que agiu de má-fé, prejudicando a pessoa jurídica, deixando-a em débito com a Fazenda Pública.

5.3 - A Necessidade de Prévia Comprovação da Prática de Ato com Excesso de Poderes ou Infração a Lei, Contrato Social ou Estatutos

Admitindo-se o entendimento de que a responsabilidade dos diretores, administradores e representantes legais da sociedade prevista no artigo 135 do CTN, é hipótese de responsabilidade de natureza subjetiva, torna-se necessária a prévia

comprovação de um nexo de causalidade entre uma conduta culposa ou dolosa praticada por tais pessoas e o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade.

O ônus desta comprovação é do próprio Fisco, ainda na fase do processo administrativo fiscal, de forma que se possa proceder à substituição do sujeito passivo originário da respectiva obrigação, qual seja a pessoa jurídica, para que este passe a ser o diretor, administrador ou representante da sociedade, que responderá com o seu patrimônio pessoal pelo inadimplemento da obrigação tributária, sofrendo o encargo pelo pagamento do crédito tributário devidamente constituído.

Tem-se, por tudo, que o ônus da prova sobre a ocorrência da infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, ou de conduta praticada com excesso de poderes é da Fazenda, a qual deverá ser feita no processo administrativo fiscal, de modo a propiciar ampla defesa ao terceiro dito como responsável, posto que a ausência de acusação precisa e concreta, na fase administrativa, implica em cerceamento da defesa do contribuinte.

Como é cediço, o processo de concretização do crédito tributário passa por diferentes etapas: crédito simplesmente constituído (pela ocorrência do fato gerador), torna-se crédito exigível (pelo lançamento notificado ou pela decisão administrativa definitiva) e finalmente crédito exequível (pela inscrição em dívida ativa), dotado de liquidez e certeza.

Referido lançamento encontra previsão legal no artigo 142 do CTN, *in verbis*:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Portanto, é na fase do lançamento do crédito tributário onde se identifica o sujeito passivo da respectiva obrigação tributária.

No entanto, somente com o ato administrativo consistente na declaração formal da ocorrência do fato gerador e com a regular notificação do sujeito passivo identificado é que se considera efetivado o lançamento. Assim, com a fixação do quantum debeat e com a sua notificação ao sujeito passivo, estará constituído o crédito tributário, instrumentalizado em documento expedido pela autoridade administrativa.

A notificação do lançamento marca o início do prazo para pagamento, bem como o lapso de tempo para eventual contestação que contra este o sujeito passivo deseje fazer, hipótese em que será instaurado o processo administrativo tributário, que consiste em instrumento de revisão do lançamento levado a efeito pela autoridade administrativa.

Uma vez esgotado o prazo para pagamento, ou em havendo decisão definitiva administrativa, julgando procedente o lançamento do crédito tributário, compete à Fazenda Pública proceder à inscrição em dívida ativa, que deverá observar, sob pena de nulidade, os requisitos exigidos pelo art. 202 e seu parágrafo único, relativamente à identificação do devedor e co-responsáveis, valor devido, fundamento legal, data de inscrição, data da inscrição, identificação do processo administrativo, se houver, mais a indicação do livro e folha de inscrição.

Lavrado o termo de inscrição da dívida ativa, será extraída respectiva certidão de dívida ativa, título executivo extrajudicial que servirá de embasamento para a

propositura de ação executiva para eventual cobrança judicial do crédito tributário devidamente constituído.

Referida certidão é o suporte da execução fiscal, sem a qual a Fazenda não tem acesso à execução forçada. Assume, pois, grande importância a certidão de dívida ativa e, por essa razão, tanto o Código Tributário Nacional, em seu artigo 202, como a Lei de Execuções Fiscais, em seu artigo 2º, exigem que esta contenha certos requisitos, cuja inobservância acarretará na nulidade do título executivo, e, via de consequência, na extinção da respectiva ação de cobrança judicial porventura ajuizada.

Assim, como a certidão de dívida ativa é um espelho do termo de inscrição, e, este, por sua vez, um resumo da matéria apurada no processo administrativo fiscal, conseqüentemente, se o terceiro responsável não foi também intimado pessoalmente para, querendo, impugnar a ação fiscal na fase administrativa, não poderá ter, evidentemente, o nome lançado na referida certidão, sob pena de lhe ser suprimida a fase administrativa, o que acaba por constituir verdadeiro cerceamento de direito de defesa, nulificando o título executivo.

Inobstante tal fato, a jurisprudência vem admitindo a atribuição de responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes e representantes legais da pessoa jurídica prevista no art. 135, III, do CTN, independentemente do nome destes constarem na respectiva certidão de dívida ativa:

Tributário – Execução fiscal – Responsabilidade do sócio-Gerente – Art. 135 do PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. EXECUÇÃO FUNDADA EM CDA QUE INDICA O NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA". ARTIGO 543-C, DO CPC 1. 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, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias.

2. Precedentes da Corte: ERESP 174.532/PR, DJ 20/08/2001; REsp 513.555/PR, DJ 06/10/2003; AgRg no Ag 613.619/MG, DJ 20.06.2005; REsp 228.030/PR, DJ 13.06.2005.

2. Os débitos da sociedade para com a Seguridade Social, consoante entendimento pretérito, era o da responsabilidade solidária dos sócios, ainda que integrantes de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, em virtude do disposto em lei específica, qual seja, a Lei nº 8.620/93, segundo a qual "o titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social" (artigo 13).

3. A Lei 8.620/93, no seu artigo 13, restou inaplicado pela jurisprudência da Turma, nos seguintes termos: "TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO (SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LTDA). SOLIDARIEDADE. PREVISÃO PELA LEI 8.620/93, ART. 13. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR (CF, ART. 146, 111, B). INTERPRETAÇÕES SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA.

CTN, ARTS. 124, 11, E 135, 111. CÓDIGO CIVIL, ARTS. 1.016 E 1.052.

VIOLAÇÃO AO ART. 535. INOCORRÊNCIA.

(...) 3. A solidariedade prevista no art. 124, 11, do CTN, é denominada de direito. Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional.

4. Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº 8.620/93, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretenderam alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. O art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar.

5. O CTN, art. 135, III, estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. O art. 13 da Lei nº 8.620/93, portanto, só pode ser aplicado quando presentes as condições do art. 135, III, do CTN, não podendo ser interpretado, exclusivamente, em combinação com o art. 124, II, do CTN.

6. O teor do art. 1.016 do Código Civil de 2002 é extensivo às Sociedades Limitadas por força do prescrito no art. 1.053, expressando hipótese em que os administradores respondem solidariamente somente por culpa quando no desempenho de suas funções, o que reforça o consignado no art. 135, III, do CTN.

7. A Lei 8.620/93, art. 13, também não se aplica às Sociedades Limitadas por encontrar-se esse tipo societário regulado pelo novo Código Civil, lei posterior, de igual hierarquia, que estabelece direito oposto ao nela estabelecido.

8. Não há como se aplicar à questão de tamanha complexidade e repercussão patrimonial, empresarial, fiscal e econômica, interpretação literal e dissociada do contexto legal no qual se insere o direito em debate. Deve-se, ao revés, buscar amparo em interpretações sistemática e teleológica, adicionando-se os comandos da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e do Código Civil para, por fim, alcançar-se uma resultante legal que, de forma coerente e juridicamente

adequada, não desnature as Sociedades Limitadas e, mais ainda, que a bem do consumidor e da própria livre iniciativa privada (princípio constitucional) preserve os fundamentos e a natureza desse tipo societário." (REsp nº 717.717/SP, da relatoria do e. Ministro José Delgado, julgado em 28.09.2005).

4. A jurisprudência da Primeira Seção desta Corte Superior ao concluir o julgamento do ERESP n.º 702.232/RS, da relatoria do e.

Ministro Castro Meira, publicado no DJ de 26.09.2005, assentou que: a) se a execução fiscal foi ajuizada somente contra a pessoa jurídica e, após o ajuizamento, foi requerido o seu redirecionamento contra o sócio-gerente, incumbe ao Fisco a prova da ocorrência de alguns dos requisitos do art. 135, do CTN: a) 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; b) constando o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário na CDA cabe a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN, independentemente se a ação executiva foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio ou somente contra a empresa, tendo em vista 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.

5. Os fundamentos de referido aresto restaram sintetizados na seguinte ementa: "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.

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".

6. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 1104900/ES, sujeito ao regime dos "recursos repetitivos", reafirmou o entendimento de que "1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou

estatutos" (REsp 1104900/ES, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/03/2009, DJe 01/04/2009) 7. In casu, o Tribunal a quo decidiu em sentido diverso ao entendimento pacificado nesta Egrégia Corte, haja vista que, apesar de reconhecer que o nome dos sócios constam da CDA, indeferiu o pedido de redirecionamento, verbis: "Cumpre, ainda, salientar que, embora a presunção de liquidez e certeza da CDA, o fato de esta trazer o nome dos sócios não é suficiente para ensejar o redirecionamento. Referida liquidez e certeza do título executivo, atribuída pelo art. 204 do CTN, pressupõe a ampla defesa do executado na esfera administrativa, fato que não ocorre com relação aos sócios, porquanto o titular do débito é a pessoa jurídica. Assim, a certidão de dívida ativa goza de presunção e certeza com relação à pessoa jurídica, mas não com relação a seus sócios." 8. Agravo regimental conhecido para dar provimento ao recurso especial. (AgRg no AgRg no REsp 1153333/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/09/2010, DJe 05/10/2010)

O argumento utilizado nos arestos tem como base a aplicação do artigo 568, V, do CPC, que dispõe:

Art. 568. São sujeitos passivos na execução:

[...]

V - o responsável tributário, assim definido na legislação própria.

Tal entendimento não merece prosperar, uma vez que a permissão contida no artigo acima transcrito, no sentido de se poder executar terceiro responsável pela obrigação tributária, depende, obviamente, de que exista matéria de fato a autorizar tal situação excepcional. Admitir-se o contrário, estar-se-ia invertendo as posições, pois, sem exame da existência da obrigação tributária, seria possível responsabilizar uma terceira pessoa, sob o entendimento de que a lei processual o permite.

Isto porque, é no âmbito do processo administrativo fiscal onde se dá a apuração da responsabilidade de terceiros, para, posteriormente se lançar o respectivo no termo de inscrição da dívida ativa, passando a constar o seu nome na respectiva certidão, não cabendo tal apuração em fase posterior, isto é, em sede de cobrança judicial do crédito tributário.

Ademais, se um dos requisitos previstos no artigo 202 do CTN é a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária que deu origem ao crédito tributário, bem como dos terceiros responsáveis porventura existentes, logo, a falta de indicação do nome do diretor, gerente ou representante legal da pessoa jurídica, na qualidade de responsável tributário, na respectiva certidão de dívida ativa, impede a cobrança judicial do crédito tributário de titularidade da sociedade contra tais pessoas.

Sendo a responsabilidade tributária prevista no artigo 135, III, do CTN hipótese de responsabilidade por substituição, na qual a responsabilidade pelo pagamento do tributo deixa de existir para o contribuinte originário (sociedade) passando a ser única e exclusivamente dos sócios-gerentes que praticaram atos culposos ou dolos com excesso de poderes ou violação de lei, contrato social ou estatutos, assumindo a posição de sujeitos passivos da obrigação, e, tendo em vista que a constituição do crédito tributário se dá com a regular notificação ao sujeito passivo, tem-se que, em última análise, o crédito tributário sequer foi constituído.

E, nesse diapasão, qualquer cobrança judicial por parte da Fazenda Pública contra os sócios-gerentes responsáveis, ou mesmo contra a própria sociedade, seria ilegal, seja pela nulidade do título executivo extrajudicial, seja por manifesta ilegitimidade passiva das partes.

Tem-se, portanto, que não basta para fins de imputação da responsabilidade do artigo 135, III, do CTN, que a autoridade fazendária simplesmente indique o nome do diretor, administrador ou representante legal da empresa no respectivo lançamento do crédito tributário de titularidade da sociedade, sendo também necessária a demonstração cabal, ainda na fase administrativa, de que este agiu com excesso de poderes, infração de lei ou contrato social e estatutos, bem como que se proceda à regular notificação destas pessoas para, querendo, impugnarem a autuação fiscal.

A não observância de tais preceitos acaba por trazer as seguintes conseqüências:

- (i) suprime ao terceiro responsável o direito de defesa na fase administrativa de constituição do débito;
- (ii) implica em estender a execução a quem não consta no título executivo como devedor;
- (iii) sujeita o terceiro responsável a constrição de seus bens pessoais em face de simples afirmação da Fazenda;
- (iv) cerceia do direito de defesa do terceiro responsável, pois este não terá conhecimento se está sendo chamado à execução na qualidade de solidariamente responsável ou responsável pessoal por substituição;
- (v) viola, flagrantemente, a exigência prevista no art. 202, I, do CTN, reproduzida pelo art. 2º, § 5º da LEF;
- (vi) inverte o ônus da prova, pois, mediante simples afirmação da Fazenda, transfere ao terceiro responsável a obrigação de provar que não praticou qualquer ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos; e
- (vii) atribui à certidão de dívida ativa um caráter de “super título executivo”, totalmente em desacordo com os requisitos expressamente previstos em lei, violando de forma vexatória a boa técnica processual.

Por todo o exposto, pode-se concluir que os diretores, gerentes ou representantes legais da pessoa jurídica somente responderão como responsáveis, por

substituição, por dívida fiscal contraída pela sociedade, com a prévia comprovação, ainda no âmbito do respectivo processo administrativo fiscal, de que contribuiu de culposa ou dolosa para o inadimplemento da obrigação tributária.

6. CONCLUSÃO

A responsabilidade tributária dos diretores, gerentes e representantes legais de pessoa jurídica de direito privado prevista no artigo 135, III, do CTN tem sido objeto de grandes discussões jurídicas, não havendo, ainda, um entendimento firmado acerca do verdadeiro alcance deste dispositivo legal.

A matéria continua sob o exame do Poder Judiciário, cujo histórico de jurisprudência ainda não restou pacificado relativamente à imputação da responsabilidade tributária destas pessoas.

O limite da responsabilização de controladores, gerentes e diretores pelos débitos fiscais de titularidade da pessoa jurídica há de ser cotejado e confrontado partindo dos valores constantes na ordem jurídica: a necessária cobertura do crédito tributário, de um lado, e de outro, a consagração da separação entre as pessoas jurídicas e as pessoas físicas que as compõem e dirigem.

É plenamente admissível que o pagamento do crédito tributário é antes de mais nada um valor público que se sobrepõe a qualquer interesse particular, por se tratar de fonte de receita do Estado para fazer frente às suas despesas com a administração pública. Todavia, tais créditos têm, a par de preferências hierárquicas no seu pagamento na hipótese de falência da pessoa jurídica, o desfrute de notórias vantagens na sua persecução processual, inclusive com a previsão de instrumento próprio para a Fazenda proceder à sua cobrança judicial.

De outra parte, temos uma instituição jurídica - a sociedade - projetada no mundo e criada para agir como um ente autônomo, uma universalidade

patrimonial destacada, e não nos parece razoável abalar tais estruturas do direito para se conceder uma responsabilização pessoal dos membros que a compõem, notadamente a favor daqueles credores aos quais a ordem jurídica já concede preferência e privilégios, com meios específicos para a cobrança de seus créditos.

Imagine-se uma empresa com dificuldades conjunturais - não raro nos dias atuais - e que tais dificuldades acabam por conduzir o seu gestor a evitar o pagamento de tributos regularmente declarados e escriturados, tais como o ICMS ou o Imposto de Renda. Considera-se nesse quadro que sem gestão temerária nem retirada de lucros, a direção da empresa não consiga reequilibrar as finanças e fique a sociedade prejudicada em sua solvência normal.

Nesse contexto, como se admitir que o sócio-gerente ou diretor responda imputando-lhe responsabilidade pessoal pelos tributos não pagos pela sociedade? Até que ponto poderia se caracterizar o dolo ou a culpa em tal conduta que justificasse a constrição de seu patrimônio pessoal pelo pagamento de dívida da empresa?

Cuida-se de um caso freqüente, de risco comercial, inerente a atividade empresarial, notadamente em um momento de um estado de crise financeira que abala sensivelmente as empresas, desprovidas de capital de giro em razão da alta taxa de juros praticada pelo mercado, aliado com a diminuição do consumo diante do poder aquisitivo em queda. Tais fatores econômicos influenciam decisiva e definitivamente em termos de recolhimento dos tributos.

Em um cenário como este, o que se segue e se demanda é que o credor fazendário realize um acirrado controle e fiscalização, permitindo uma maior rapidez na apuração de eventuais créditos e, por conseguinte, que se proceda à respectiva cobrança, utilizando-se dos benefícios e privilégios processuais que a lei lhe concede.

O que não se concebe é que o patrimônio e nome de diretores, gerentes e representantes legais da sociedade sejam incluídos sem a prévia comprovação de um nexo causal entre a sua culpa ou dolo no ato gerencial que tenha conduzido à inadimplência tributária.

Isto porque, o Código Tributário Nacional prevê que “são pessoalmente responsáveis” as pessoas que administram as sociedades, e não que “são pessoal e *exclusivamente* responsáveis”, o que significa dizer que a sociedade-contribuinte não deixa de continuar obrigada ao pagamento do tributo.

Não parece que a lei tenha desejado eximir a pessoa jurídica da responsabilidade tributária, imputando-a exclusivamente à pessoa física que tem, em geral, menor condição econômica para suprir o encargo fiscal e que, por isso mesmo, tornará ainda mais difícil e inseguro o adimplemento da obrigação.

Assim, considerando os motivos expostos, a melhor interpretação a ser dada ao artigo 135 do CTN é a de que a responsabilidade prevista neste dispositivo legal é de caráter verdadeiramente sancionatório, de forma que se impute a responsabilidade patrimonial pessoal dos diretores, gerentes e representantes legais da pessoa jurídica, quando evidenciado que estes praticaram atos culposos ou dolosos contrários ao interesse da sociedade e que tenham conduzido à insolvência dos débitos tributários.

7. BIBLIOGRAFIA

- BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1995, pág. 492
- COELHO, Fábio Ulhoa, *Curso de Direito Comercial*, vol. 2, São Paulo, Saraiva, 1999.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Rio de Janeiro, Forense, 1997.
- MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, 5ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1992.
- _____, *Responsabilidade Tributária e Infração da Lei*, Repertório IOB de Jurisprudência, 1, nº 15, São Paulo, IOB, 1994.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Responsabilidade Tributária in "Direito Tributário"*, 1ª edição, São Paulo, José Bushatsky Editor, 1982.
- MAYA, Rômulo, *Natureza das Situações Previstas no art. 135 do CTN*, Revista de Direito Tributário, nº 5, São Paulo, RT.
- SOUSA, Rubens Gomes de, *Compêndio de Legislação Tributária*, 3ª edição, Rio de Janeiro, Edições Financeiras S/A, 1960.
- TORRES, Ricardo Lobo, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 5ª edição, Rio de Janeiro, Renovar, 1998.