

Responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica

Ticiane Benevides Xavier Correia

RESUMO. Este trabalho trata da possibilidade de responsabilização dos administradores por obrigações tributárias da pessoa jurídica em razão de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei e de contrato social. Traz os diversos posicionamentos doutrinários sobre o tema, bem como jurisprudência, enfocando o lado prático. Elenca os requisitos para a caracterização da responsabilidade tributária, detalhando-os e analisando seus vários aspectos, concluindo pelo cabimento, na hipótese, da responsabilidade por transferência, podendo responder, em caráter solidário, pelo crédito tributário, tanto a pessoa jurídica, quanto seu administrador.

PALAVRAS-CHAVE. obrigação tributária – pessoa jurídica – responsabilidade – administrador.

SUMÁRIO. Introdução; 1. Sujeito passivo da obrigação tributária; 2. A responsabilidade tributária no Código Tributário Nacional; 3. A pessoa responsabilizada; 4. Excesso de poderes e da infração de lei, contrato social ou estatuto; 5. A personalidade na responsabilização do administrador; 6. Responsabilidade por transferência ou por substituição; 7. Solidariedade ou Subsidiariedade; Conclusão; Abstract; Referências bibliográficas.

INTRODUÇÃO

A responsabilidade de que trata o art.135, III do Código Tributário Nacional é assunto dos mais controvertidos no Direito Tributário, ocorrendo divergências doutrinárias em praticamente todos os pontos abordados pelos estudiosos da matéria.

Trata-se, ainda, de um tema cuja importância é proporcional ao dissídio de opiniões que suscita, uma vez que a possibilidade de reclamar diretamente aos sócios das empresas os débitos fiscais destas é matéria de interesse direto tanto do Fisco quanto dos setores produtivos da economia.

Justificam o enfrentamento da questão em sede doutrinária e solidificam a relevância prática da questão, os dois interesses contrapostos: o da Fazenda Pública, que procura meios tecnicamente aceitáveis^[1] de receber seus haveres patrimoniais, e o do contribuinte, que busca acima de tudo segurança jurídica, ao pretender conhecer as exatas hipóteses em que pode vir a ser responsabilizado diretamente por obrigações da pessoa jurídica.

Este trabalho tem por objeto, assim, analisar o conteúdo do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, pretendendo, dessa forma, estabelecer os contornos principais da responsabilidade tributária dos sócios no Direito Brasileiro e delinear os pressupostos de atuação da norma no caso concreto.

Para a sua consecução foi realizada minuciosa pesquisa doutrinária quanto à teoria geral da responsabilidade, e ao estudo da responsabilidade tributária dos administradores de sociedade, utilizando-se para a consolidação das opiniões expostas, não só da doutrina clássica do direito tributário, como de textos recentes, e de jurisprudência correlata.

Para a análise do dispositivo legal mencionado, impende inicialmente apresentar um breve estudo sobre a sujeição passiva tributária, a fim de que, partindo-se desta noção, seja abordada a responsabilidade em si, não só nos termos colocados pelo Código Tributário, como expondo o tratamento que lhe confere a doutrina e a jurisprudência, para, finalmente, chegarmos ao estudo do artigo referenciado, que é o cerne do presente texto.

1. Sujeito passivo da obrigação tributária

O art.121 do CTN estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária pode assumir a feição de contribuinte, quando mantém vínculo pessoal e direto com o fato gerador da obrigação, ou de responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorrer expressamente de lei.

Luciano Amaro considera essa definição legal pobre, em especial no que se refere ao responsável, uma vez que é dada por exclusão: “se alguém é devedor da obrigação principal e não é definível como contribuinte, ele será responsável.”[2]

Segue ele a lição de Amílcar de Araújo Falcão, segundo a qual não se faz necessária a indicação expressa do contribuinte na lei, pois este poderia ser identificado pelo intérprete por meio da mera descrição do fato gerador, ao contrário do responsável, que deve vir expressamente designado.[3]

Paulo de Barros Carvalho complementa esse raciocínio, ao afirmar que a disposição do Código determinando que o responsável venha sempre expressamente indicado em lei enfraquece-se, ao se pensar que o sujeito que deve satisfazer à pretensão fiscal, seja contribuinte, seja responsável, vem sempre determinado de modo exposto no texto da lei. Não consistiria, portanto, em predicado do responsável, essa expressa delimitação legal, uma vez que o contribuinte também a tem.[4]

De fato, não se faz indispensável a determinação legal do contribuinte, todavia, o legislador o designa sempre, em respeito ao mandamento do art.97, III do Código Tributário, segundo o qual o sujeito passivo deve ser necessariamente definido em lei.

Desta forma, tanto o contribuinte quanto o responsável estarão previstos expressamente no texto legal, não se podendo, pois, concentrar os conceitos de contribuinte e responsável tributário neste único aspecto.

Diversos autores destacam que o preceito normativo da sujeição passiva foi criado a partir das lições do mestre Rubens Gomes de Souza, co-autor do Código Tributário.[5]

Apresentou o professor classificação peculiar para a figura do sujeito passivo, que, embora ainda aceita por alguns doutrinadores, é hoje bastante criticada, por se encontrar eivada de certas inconsistências técnicas.

Com efeito, o autor classificou a sujeição passiva indireta (como também é denominada a responsabilidade, em oposição à sujeição direta, que diz respeito ao contribuinte), em substituição e transferência, dividindo esta última em três subespécies: sucessão, solidariedade e responsabilidade.[6]

Conquanto não tenha o Código Tributário acatado essa divisão em sua integralidade, utilizou-se das bases lançadas, criando nova classificação para o sujeito passivo tributário.

Segundo a classificação instituída pelo CTN, conforme já dito, o sujeito passivo pode ser o contribuinte (ou sujeito passivo direto) ou o responsável (sujeito passivo indireto). A responsabilidade, por sua vez, subdivide-se em responsabilidade dos sucessores, responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infrações.

Hugo de Brito Machado, ressaltando que se trata de construção doutrinária antiga, explica a distinção entre sujeito passivo direto e sujeito passivo indireto da obrigação tributária da seguinte forma: “sujeito passivo direto (ou contribuinte) é aquele que tem relação de fato com o fato tributável, que é na verdade uma forma de manifestação de sua capacidade contributiva”, enquanto o sujeito passivo indireto vem a ser “aquele que, sem ter relação direta de fato com o fato tributável, está, por força da lei, obrigado ao pagamento do tributo.”[7]

Paulo de Barros Carvalho critica a distinção entre sujeição passiva direta e indireta, observando que não existe, em termos propriamente jurídicos, a distinção entre sujeito passivo direto e indireto, posto que repousa esta divisão em “considerações de ordem eminentemente factuais, ligadas à pesquisa das discutíveis vantagens que os participantes do evento retiram de sua realização.” [8]

Continua afirmando, que ao direito tributário interessa apenas quem integra o vínculo obrigacional, concluindo que o grau de relacionamento entre a pessoa designada por lei para o pagamento do tributo e o fato gerador “escapa da cogitação do Direito, alojando-se no campo da indagação da Economia ou da Ciência das Finanças.”[9]

Desta forma, acatando a lição do professor, e abraçando a nomenclatura utilizada pelo próprio Código Tributário, adotaremos a terminologia “contribuinte” para designar o sujeito passivo que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, e “responsável tributário” para indicar aquele que, tendo vinculação com o fato gerador, recebe atribuição legal expressa para adimplemento da obrigação tributária.

Partindo dessas proposições, vejamos os conceitos de sujeito passivo, contribuinte e responsável tributário, e os aspectos que envolvem ambos.

O professor Luiz Emygdio, com base no artigo 121 do CTN, define o sujeito passivo da obrigação como “a pessoa física ou jurídica, obrigada, por lei, ao cumprimento da prestação tributária, principal ou acessória, esteja ou não em relação direta e pessoal com a situação que constitua o respectivo fato gerador.”[10]

Assim, integram o conceito de sujeito passivo tanto o contribuinte quanto o responsável tributário. Distinguem-se esses dois sujeitos que podem figurar no pólo passivo da obrigação tributária por meio da relação que os mesmos mantêm com o fato gerador da obrigação.

Contribuinte é, nos moldes propostos pelo artigo sub examine, o sujeito passivo que realiza o fato gerador da obrigação tributária. Nesta esteira, complementa o disposto o ensinamento de Aliomar Baleeiro, pelo qual “o contribuinte caracteriza-se pela relação pessoal e direta com o fato gerador: –

quem pratica, em seu nome, o ato jurídico ou fato previsto na lei.” [11]

Por relação pessoal entenda-se a participação do contribuinte na situação que constitui o fato gerador. Essa participação não precisa ser necessariamente física, mas jurídica, podendo o contribuinte se relacionar com o fato gerador por intermédio de representante legal. A relação direta, por sua vez, diz respeito ao fato de ser o contribuinte identificado na pessoa em torno da qual se dá a situação constitutiva do fato gerador. [12]

Já para a estruturação de um conceito do que vem a ser o responsável tributário, faz-se necessária a interpretação conjunta dos artigos 121 e 128 do Código Tributário Pátrio. O art.121, além de apresentar a definição legal, determina que a condição de responsável advenha de expressa disposição de lei, enquanto o art.128, mais específico, dispõe que o terceiro a ser responsabilizado pelo adimplemento do tributo deve estar vinculado ao fato gerador da obrigação.

Aliomar Baleeiro[13], interpretando esses dispositivos, ressalva que somente a lei, de modo expresso, pode responsabilizar outra pessoa em lugar do contribuinte, desde que esteja esta terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária.

Destaca ainda o mesmo autor, que fica a cargo do legislador competente para a instituição do tributo, a atribuição supletiva ao contribuinte do cumprimento da obrigação, ou sua exclusão da relação jurídica tributária.

O professor Hugo de Brito Machado[14] leciona que do caput do art.128 se depreende que a exclusão da responsabilidade do contribuinte deve também vir expressa na norma, posto que, decorrendo a responsabilidade do contribuinte de sua própria condição de sujeito passivo, não parece razoável que desapareça sem que a lei o determine.

De análise mais profunda do art.128, temos como aspectos principais da responsabilidade os seguintes: a eleição do terceiro não pode recair sobre qualquer um, deve estar o responsável vinculado ao fato gerador, mas não de forma pessoal e direta, porque se assim fosse, seria contribuinte. Deve ainda estar a responsabilização prevista de modo expresso, de forma clara e inequívoca na legislação, além de não contrariar o que preceitua o CTN a respeito da responsabilidade tributária.[15]

Permite o art.128 que a lei exclua o contribuinte da relação jurídica tributária, ou que o mantenha como responsável subsidiário, ou seja, responderá, em caráter supletivo, em caso de inadimplemento ou pagamento insuficiente por parte do terceiro responsabilizado. Essa subsidiariedade é plenamente cabível na hipótese de responsabilização prevista no art.135, III do Código Tributário, e será analisada mais adiante.

Abarcando o que preconizam ambos os artigos, 121 e 128 do Código Tributário Nacional, Lobo Torres nos fornece o conceito de responsável, apresentando-o como “a pessoa que, não participando diretamente da situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, embora a ela esteja vinculada, realiza o pressuposto legal da própria responsabilidade ou o seu fato gerador.”[16]

Não se perca de vista, contudo, que o responsável tributário é, efetivamente, um devedor.[17]

As diferenças fundamentais entre contribuinte e responsável nos são enumeradas também por Lobo Torres nos seguintes termos:

a) o contribuinte tem o débito (debitum, Schuld), que é o dever de prestação e a responsabilidade (Haftung), isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor (obligatio), enquanto o responsável tem a responsabilidade (Haftung) sem ter o débito (schuld), pois ele paga o tributo por conta do contribuinte; b) a posição do contribuinte surge com a realização do fato gerador da obrigação tributária, a do responsável, com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade, que os alemães chamam de fato gerador da responsabilidade (Haftungstatbestand).[18]

Em conformidade com o que preconiza o art.123 do Código Tributário, a menos que lei específica estabeleça de outro modo, não se permite sejam opostos à Fazenda Pública acordos particulares que alterem a disposição legal de sujeito passivo da obrigação tributária.

As convenções particulares podem ser efetuadas e ter validade jurídica entre as partes, porém não poderão ser opostas à Fazenda Pública, não produzindo efeitos perante esta.

O Fisco exigirá o cumprimento da obrigação daquele que for determinado por lei como sujeito passivo, consistindo a utilidade dos contratos particulares em regular as relações entre os celebrantes, nunca em modificar o pólo passivo da obrigação tributária.[19]

É importante observar, ainda, que a responsabilidade tributária é regida pelo princípio da acessoriedade, segundo o qual inexistente responsabilidade tributária sem débito fiscal principal, a ela antecedente.[20]

Traçadas, pois, em linhas gerais as noções de sujeição passiva necessárias à compreensão do presente trabalho, passaremos ao estudo da responsabilidade tributária, mais propriamente da responsabilidade imposta pelo art.135, III do Código Tributário Nacional.

2. A responsabilidade tributária no Código Tributário Nacional

A responsabilidade tributária consiste num terceiro gênero da responsabilidade. Possui ela características tanto da responsabilidade civil quanto da responsabilidade penal, mas, ao mesmo tempo, mantém caracteres particulares que a individualizam.

Coincide com a responsabilidade penal o fato de figurar no pólo ativo da obrigação o Estado, representado pela Fazenda, e de consistir numa relação de direito público. A responsabilidade civil assemelha-se por permitir que figure no pólo passivo pessoa jurídica, e de a prestação versar sobre o patrimônio, não assumindo o caráter de pena.

Extrema-se das responsabilidades penal e civil por ter todos os seus aspectos previstos em lei, em razão do princípio da legalidade estrita, que norteia este ramo da Ciência do Direito, indicando a norma, expressamente, aquele que será acionado em ocorrendo o dano ao Erário.

A responsabilidade tributária é tratada no Código Tributário Nacional em capítulo próprio, o Capítulo V do Título II, compreendendo os artigos 128 a 138. O art.128, como já visto, dispõe de modo geral sobre a responsabilidade tributária. Os arts.129 a 133 tratam da responsabilidade por sucessão. A responsabilidade de terceiros, que é a que nos interessa no presente estudo está prevista nos arts.134 e 135. Por fim, a responsabilidade por infrações encontra seus fundamentos legais nos arts.136 a 138.

Carlos Valder do Nascimento define a Responsabilidade Tributária como “prerrogativa inerente ao Fisco (sujeito ativo da obrigação) de poder exigir do responsável (sujeito passivo) a satisfação de um crédito tributário constituído e homologado pela Administração Fiscal. Acrescente-se que essa faculdade somente pode derivar da lei, que em seu texto, estabelecerá para cada imposto, a enumeração dos responsáveis tributários.”[21]

Por esta definição já se percebe que a responsabilidade tributária exsurge do inadimplemento da obrigação tributária pelo sujeito passivo (contribuinte), o que confere à Fazenda Pública o direito de executar a prestação devida de terceira pessoa (responsável).[22]

Desta forma, a responsabilidade tributária tem por fonte mediata o inadimplemento da obrigação tributária, e por fonte imediata a lei, que estabelece aquele que deverá ser acionado em virtude deste inadimplemento.[23]

Em verdade, a responsabilidade tributária é sempre ex lege, não só em razão do que determina o parágrafo único, II do art. 121 do CTN, mas também em respeito ao princípio da legalidade estrita, consagrado no art.97, III (no caso do sujeito passivo) do mesmo dispositivo legal.[24]

Fábio Leopoldo Oliveira[25] esclarece que o Código Tributário adotou nos dispositivos concernentes à responsabilidade a Teoria dualista alemã, pela qual são elementos independentes da relação jurídica tributária o débito e a responsabilidade.

Por esta teoria, a responsabilidade surge em um segundo momento, e cria a obrigação do devedor cumprir efetivamente a prestação ao mesmo tempo que dá ao credor o poder de exigir o cumprimento desta, através de garantia constituída pelo patrimônio do devedor. a responsabilidade se traduz, portanto, num “poder-dever”.

Não existe uma uniformidade quanto à classificação da responsabilidade tributária, os doutrinadores estabelecem classificações as mais variadas, sendo recorrente na doutrina classificá-la em responsabilidade originária ou derivada.[26]

Ensina Fábio Leopoldo de Oliveira[27] que a responsabilidade é originária quando o sujeito passivo é o mesmo na fase subsequente ao inadimplemento, “vale dizer, quando o debitum e a responsabilidade incidem sobre a mesma pessoa.” Refere-se este tipo de responsabilidade ao contribuinte, que mantém relação pessoal e direta com o fato gerador.

Quanto à responsabilidade derivada, leciona o mesmo autor[28] que decorre do inadimplemento pelo contribuinte, passando o ônus do cumprimento da obrigação a terceiro por determinação de lei, ou seja, “o debitum nasce para o contribuinte e se transfere para terceiro.”

Muito utilizada também é a divisão da responsabilidade em substituição e transferência. Essa classificação será tratada com mais vagar adiante, quando do estudo da responsabilidade prevista no art.135, III, pois existe grande controvérsia a respeito do enquadramento da responsabilidade do sócio nessa classificação.

Em linhas gerais, a responsabilidade por substituição, segundo Alfredo Augusto Becker[29], se dá quando o legislador escolhe para sujeito passivo da relação jurídica tributária um terceiro, em substituição à aquele “de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é signo presuntivo”. A substituição, pois, se opera no momento da elaboração da lei. A responsabilidade por substituição exclui do pólo passivo da obrigação o contribuinte.

A transferência ocorre quando a obrigação é gerada contra uma determinada pessoa (que praticou o ato previsto na norma como fato gerador) e, posteriormente, em consequência de um fato novo, é transferida para um terceiro vinculado ao fato gerador ou ao contribuinte.[30]

Prevê o Código Tributário ainda classificação própria, dispondo sobre a responsabilidade por sucessão (arts. 129 a 133), a responsabilidade de terceiros (arts.134 e 135), que é o foco do presente

estudo, mais especificamente quanto à responsabilidade dos sócios pelos débitos fiscais da sociedade, e a responsabilidade por infrações (arts.136 a 138).

Trataremos neste trabalho apenas do art.135, mais especificamente de seu inciso III, que atribui aos diretores gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado a responsabilidade pelas obrigações tributárias advindas de atos praticados com excesso de poderes, ou em violação de lei, contrato social ou estatutos. Vejamos o que dispõe o referido artigo:

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;[31]
II – os mandatários, prepostos e empregados;
III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Passaremos agora a uma análise minuciosa do artigo transcrito, partindo do estudo do inciso III, quando serão apresentados os sujeitos relacionados no mesmo, e determinando quem é passível de responsabilização nos termos propostos por este dispositivo.

Em seguida, serão estudadas as expressões “excesso de poderes” e “infração de lei, contrato social ou estatuto”, constantes do caput do artigo, e suas implicações na caracterização da responsabilidade tributária do administrador.

Por fim, será examinado o termo “pessoalmente”, situado logo no início do artigo em tela, cuja interpretação equivocada traz graves consequências não só para o administrador como para a própria pessoa jurídica. É nesta parte da responsabilidade tributária em que se vislumbra maior desencontro na doutrina.

3. A pessoa responsabilizada

Em princípio, o que se depreende da análise do artigo transcrito é o fato de que não será o sócio o responsabilizado pela obrigação tributária, ou, ao menos, não qualquer sócio, mas apenas aquele que ocupar cargo de direção, gerência, ou que represente a empresa na realização de seu objeto social. A jurisprudência é profusa neste sentido, como no exemplo abaixo:

“TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE LIMITADA. DISSOLUÇÃO. SÓCIO GERENTE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LIMITES. (...)

2. Cuida o presente caso de se buscar definição acerca da possibilidade de se cobrar integralmente de ex-sócio de uma empresa tributo por ela não recolhido, quando o mesmo não exercia mais atos de administração da mesma, reclamando-se ofensa ao artigo 135, do CTN. (...)

4. A solidariedade do sócio pela dívida da sociedade só se manifesta, todavia, quando comprovado que, no exercício de sua administração, praticou os atos elencados na forma do art.135, caput, do CTN. Há impossibilidade, pois, de se cogitar na atribuição de responsabilidade substitutiva, quando sequer estava o sócio investido das funções diretivas da sociedade.

5. In casu, a execução abrange período anterior à época de responsabilidade do embargado; as dívidas anteriores (ou posteriores) à permanência do sócio na empresa não podem, via de regra, atingi-lo, até mesmo porque ausente qualquer prova de liame entre o embargado e os fatos geradores dos períodos restantes. (...)” (STJ, 1ª Seção, AgRg EDivResp 109639/RS, Rel. Min. José Delgado, Dez/99, DJ de 28/02/2000) – Grifamos.

Não se faz obrigatório, ainda, que seja sócio aquele que é responsabilizado, vez que o artigo não menciona tal exigência. É comum que, em sociedades de maior porte ou em que o capital social é subscrito por muitos sócios como a sociedade anônima, sejam contratados empregados para ocupar cargos de gerência ou diretoria.

Deve-se destacar que a direção nas sociedades anônimas é permitida a pessoa não pertencente aos quadros sociais, embora o conselho de administração deva ser, necessariamente, composto por sócios. Nos demais tipos societários, silenciando o contrato sobre tal, nada impede que a administração da sociedade seja delegada a não-sócio.[32]

Logicamente que estes administradores contratados, bem como os demais terceiros elencados no art.135, só responderão pela obrigação tributária após rigorosa apuração dos fatos, em que reste comprovada a prática de atos irregulares por parte deles.

Necessário se faz também, que esteja o responsável na administração da sociedade à época da prática do ato previsto no dispositivo, não respondendo pelo débito fiscal da sociedade sócio que dela já se tenha retirado regularmente, quando da prática da infração.

Pode ocorrer ainda que uma sociedade seja gerente de outra. Nesse caso, a sociedade dotada de poderes de gestão responderá pelos danos causados à sociedade gerida, podendo propor ação regressiva contra seu próprio administrador, nos casos legais. Tem-se como exemplo do exposto a holding.[33]

Não quer isto dizer, que simplesmente por ter outra pessoa jurídica sócios em comum com a contribuinte, será ela responsabilizada por obrigação tributária da segunda. Faz-se indispensável o efetivo exercício dos poderes de gestão, determinante para o não pagamento do tributo no momento devido.

É o que se depreende do excerto extraído do voto proferido pelo Min. Milton Luiz Pereira como relator

do Resp.91858/ES, STJ, apresentado por Leandro Paulsen, em sua obra *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário* à luz da doutrina e da jurisprudência, que se transcreve abaixo:

“... uma pessoa jurídica, com personalidade própria, não se confunde com outra somente porque os sócios tenham participação em ambas. Demais, o art.135, III, do CTN, colacionado pela autoridade fiscal, trata da responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes, e não de outra pessoa jurídica.”[34]

Destaca o professor Hugo de Brito Machado Segundo que somente aquele que age em nome da sociedade pode cometer infração à lei, contrato social ou estatuto.[35] O mesmo entendimento se aplica ao ato praticado com excesso de poderes.

Cumpra-nos, pois, fazer aqui a distinção entre as figuras do administrador, do gerente e do diretor.

Ensina José Otávio de Vianna Vaz[36] que “administrador” é gênero, do qual “gerente”, “representante” e “diretor” são espécies, não importando o nome concedido ao cargo por lei ou pelo estatuto, mas a atribuição e os poderes que lhe são conferidos.

Explica o autor que em sentido lato, gerente é aquele que ocupa cargo de confiança, dotado de poderes de gestão dentro da estrutura da empresa, e de decisão, comando e controle sobre os empregados.

Em termos jurídicos, todavia, considera o gerente o administrador da sociedade, que possui, em relação aos sócios, poderes de gestão, e em relação a terceiros, poderes de representação, podendo neste mister, praticar todo e qualquer ato necessário à consecução do objeto social.

Ressalta o professor que o conceito de diretor não difere do de gerente. Trata-se apenas de nomenclatura estabelecida por cada sociedade.

Quanto ao representante, ensina tão somente que não pode ser este o mandatário da sociedade, pois não existe, nesse caso, mandato em sentido estrito, em que se nomeia preposto para praticar ato certo, existindo dualidade de pessoas, “mandante” e “mandatário”. Quem detém o poder de gestão é o mandante, o mandatário apenas o representa. Designa o representante, pois, como “o administrador que não seja, formalmente, denominado diretor ou gerente.”[37]

Destarte, apenas em ocorrendo ato praticado pelo administrador da sociedade, seja ele sócio ou não, com excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto, é que se aciona o patrimônio deste terceiro, inicialmente alheio à relação jurídico-tributária.

Antônio Carlos Diniz Murta[38] afirma que em não existindo ressalva no artigo estudado quanto à sua eficácia, não se limita a responsabilidade destes terceiros apenas ao crédito tributário, englobando também quaisquer penalidades e obrigações acessórias.

4. Excesso de poderes e da infração de lei, contrato social ou estatuto

Outro aspecto a ser focado no artigo examinado diz respeito à prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, estatuto ou contrato social. O artigo 135 não delimita o que vem a ser excesso de poderes, muito menos infração de lei.

De forma simplificada, Luciano Amaro ensina que a expressão “excesso de poderes” refere-se à prática de ato para o qual o terceiro não detinha poderes.[39]

Partindo desta lição, tomaremos por ato praticado com excesso de poderes, aquele realizado pelo terceiro (gerente, diretor ou representante), em nome da sociedade, que extrapole os limites dos poderes a ele instituídos para o exercício de suas respectivas funções.

Muito mais difícil, porém, é a definição de “infração de lei, contrato social e estatuto”. Da forma que foram colocadas pelo legislador, a infração de lei e a infração do ato constitutivo social, temos a falsa idéia de que têm ambas a mesma definição e as mesmas implicações para a sociedade. Todavia, a violação de lei traz aspectos muito mais complexos à responsabilidade tributária, de modo que deve ser estudada em separado. Principiaremos, pois, por analisar a expressão “infração de contrato social e estatuto”.

Referiu-se o Código Tributário a ambas as espécies de ato constitutivo da sociedade, estatuto e contrato social, com vistas a abarcar tanto as sociedades civis, quanto as comerciais.[40]

O ato constitutivo é que estabelece os poderes a serem concedidos ao administrador, que irá, a partir de então, agir em nome da sociedade. Indica o documento, ainda, as diretrizes a serem seguidas na administração desta sociedade, de modo que qualquer ato que contrarie disposição expressa sua pode ser encarado como infração.

A prática de ato para o qual não detinha poderes, por parte do administrador, poderia parecer, à primeira vista, prática de ato com excesso de poderes, no entanto, qualquer ato que extrapole os poderes concedidos pela sociedade por meio do ato constitutivo a seu representante, configura contrariedade do estatuto ou contrato social.[41]

Em verdade, como destaca o professor Luciano Amaro, nem sempre é clara a distinção entre excesso de poderes e infração de lei, estatutos ou contrato social, tornando-se difícil ao aplicador, em muitos casos, verificar em qual possibilidade agiu o gerente, diretor ou representante da sociedade, para que seja considerado responsável pela obrigação tributária. Assim ensina o autor:

Muitas hipóteses se enquadram em mais de uma dessas situações: um ato praticado com excesso de poderes pode estar violando, a um só tempo, o estatuto e a lei; um ato ilegal certamente não estará sendo praticado no exercício de poderes regulares. Para que a responsabilidade se desloque do contribuinte para o terceiro, é preciso que o ato por este praticado escape totalmente das atribuições de gestão ou administração, o que freqüentemente se dá em situações nas quais o representado ou administrado é (no plano privado), assim como o Fisco (no plano Público), vítima de ilicitude praticada pelo representante ou administrador.[42]

Infração de lei, por sua vez, consistiria na contrariedade a dispositivo legal, mais especificamente de legislação civil e comercial, já que se encontra próxima às expressões “excesso de poderes” e “infração contrato social e estatuto”, típicas do direito societário, que é regulado por estes conjuntos legais. Não diz respeito, pois, à legislação tributária.[43]

Embora em muitos casos se possa facilmente inferir que o administrador agiu em violação de lei, a omissão do Código em defini-la, ou restringi-la, deixa ao Fisco uma amplíssima margem para responsabilização dos administradores.

Entendemos não ter pretendido o legislador possibilitar tamanha elasticidade à norma, haja vista ser o dispositivo em questão de aplicação excepcional, posto que o cumprimento da obrigação tributária cabe, ordinariamente, à empresa, que realizou o fato gerador.[44]

Contrariamente a nosso entendimento, posicionam-se Luciana Roffé Vasconcelos e Luciana Grassano Mélo[45], afirmando que:

Parece claro que a norma que imputa a responsabilidade tributária aos diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas contribuintes deve ser interpretada em favor do credor público, tanto pela sua excepcionalidade, como para que não se descaracterize norma de tão grande relevância prática.

Em que pese esta opinião em contrário, consideramos que o contribuinte, mais especificamente o responsável neste caso, não pode ficar vulnerável à interpretação que o Fisco venha a atribuir à norma, principalmente quando se tem em mente que um dos mais importantes princípios norteadores do Direito Tributário é o da legalidade estrita, pelo qual o tributo deve ser cobrado nos estritos termos da lei.

Analisemos a interpretação dada pela Fazenda ao termo “infração de lei” inserida no caput do artigo.

Numa hermenêutica restrita, diversos órgãos fazendários têm requerido a responsabilização dos diretores gerentes ou representantes pelo simples inadimplemento do tributo.

Embasam seu pedido no argumento de que o tributo é criado por lei, tornando-se, pois, dever jurídico daquele que pratica o ato sobre o qual incide o fato gerador.

Hugo de Brito Segundo[46] refuta esta alegação com a tese de que, se o não pagamento do tributo fosse infração de lei, o não pagamento de uma nota promissória no vencimento também o seria, assim como o não pagamento dos salários, por violar a CLT ou a venda de equipamentos defeituosos, por contrariar o Código de Defesa do Consumidor, etc.

Arremata o raciocínio afirmando que o administrador seria responsável pessoal e ilimitadamente pelo cumprimento de todo e qualquer dever jurídico da sociedade, pois seu descumprimento violaria alguma lei.

Exageros à parte, pensamos ser este elastecimento da norma extremamente prejudicial ao contribuinte, pois causa uma insegurança jurídica, principalmente quanto à constituição da sociedade, já que mesmo em tipos societários como a sociedade limitada, em que o sócio tem seu patrimônio resguardado, só respondendo até a integralização do capital social, seria possível atacar o patrimônio do sócio gerente em virtude do inadimplemento de tributo.

As autoras acima citadas alegam que não se trata, no caso em tela, de culpa genérica pelo não recolhimento de impostos, mas de culpa pela insuficiência do patrimônio para o adimplemento da obrigação tributária, que gera presunção juris tantum de má administração dos recursos.[47]

Caberia ao terceiro, nestes casos, comprovar que a insuficiência patrimonial não proveio de má administração, mas de causas estranhas à gestão societária como a implantação de planos econômicos, inadimplência dos clientes da pessoa jurídica contribuinte, calamidades públicas, etc.

Embora válido o argumento acima apresentado, baseia-se num conceito de violação de lei que privilegia a insuficiência patrimonial da sociedade em razão da administração.

Admite-se, sob este ponto de vista, que age com infração à lei o terceiro que, desfalcando o patrimônio da sociedade, em razão de sua má administração, deixa de adimplir as obrigações tributárias da empresa, ou encerra as atividades da mesma irregularmente, deixando em aberto a dívida social.[48]

Em nossa opinião, a simples má administração, mesmo que venha a causar uma diminuição do patrimônio da empresa, não pode ser interpretada como contrariedade à lei. Elemento essencial para a configuração da responsabilidade do administrador pela obrigação tributária é o dolo.

Sacha Calmon[49] observa que deve ser verificado o aspecto subjetivo do ato praticado, afirmando que há espaço para a simples culpa, o dolo específico, ou o estado de necessidade.

O autor ressalta que as situações em que o gestor age com culpa estão inseridas no disposto pelo art.134, em que o agente é responsável pelos atos em que intervier ou pelas omissões de que for responsável.

O estado de necessidade pode ser exemplificado pela utilização do numerário que seria destinado ao pagamento do imposto para “cobrir” a folha de salários. Nessa hipótese, entretanto, podem os sócios vir a responder nos moldes do art.134, enquanto o art.135 teria por pressuposto para a responsabilização, o que o autor entende por dolo específico.

Nesse diapasão, para que seja reconhecida a responsabilidade do sócio na infração de que trata o art.135, deve restar comprovado o dolo em desviar os valores reservados para o pagamento do tributo para atividades outras, seja ou não em proveito da empresa.

É devido a este caráter doloso, inclusive, que não se aplica na hipótese o art.1016 do Código Civil.[50] De fato, o administrador deverá responder perante a sociedade e terceiros prejudicados por atos decorrentes de culpa, e esta responsabilidade será solidária.

Todavia, o art.135, III, cerne deste trabalho, consoante diversas vezes destacado, diz respeito a atos praticados com excesso de poderes e com infração de lei ou do ato constitutivo, que requerem a intenção do agente em se abster de pagar o tributo. No máximo, poder-se-ia tentar conjugar o art.1016 do Código Civil com o art.134 do Código Tributário, já que o autor supramencionado entende figurarem neste último artigo as hipóteses em que o administrador age com culpa.

Ademais, o ato em questão prejudica o Fisco, credor da obrigação tributária e não terceiros, ou a própria sociedade, já que esta muitas vezes é beneficiada pelo inadimplemento. Destarte, a responsabilidade tributária do administrador distingue-se da responsabilidade deste perante terceiros ou perante a própria sociedade.

José Otávio de Vianna Vaz[51] nos apresenta outro argumento, igualmente forte, que consolida a tese de que o simples inadimplemento de tributo não pode ser considerado infração de lei.

Diz respeito este argumento ao fato de se referir o Código a atos praticados com infração de lei.

Advindo a obrigação tributária da realização do fato gerador, que é ato lícito previsto em lei, o crédito proveniente do descumprimento da obrigação tributária é tão somente a multa por inadimplemento, pois o artigo menciona apenas atos praticados, diferentemente do art.134, em que o legislador consignou expressamente sua intenção de responder o terceiro pelo crédito tributário oriundo de omissão.

Partindo dessa premissa, e considerando que o legislador empregou coerentemente as expressões do texto legislativo, conclui o autor que o não recolhimento de tributo não consiste em figura típica do art.135, posto que configura omissão, que não é hipótese prevista em lei, não atendendo, assim, ao princípio da legalidade estrita.[52]

O professor Kiyoshi Harada[53] compartilha deste entendimento, exemplificando caso de infração de lei da forma que segue:

Nos expressos termos do caput do art.135, somente obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, como, por exemplo, contrabando ou descaminho, acarretam a responsabilização pessoal do sócio ou administrador. O atraso no pagamento de crédito fiscal regularmente constituído não configura infração do art.135,III, do CTN, pois esse crédito não resulta de infração legal, contratual ou estatutária, nem de ato praticado com excesso de poderes.

Luiz Emygdio apresenta outras hipóteses em que o administrador pode ser responsabilizado em lugar da pessoa jurídica, destacando que os atos indicados são reconhecidos pela jurisprudência como praticados com excesso de poderes ou infração de lei, estatuto ou contrato social. São esses atos: não recolhimento de contribuição previdenciária descontada de empregados da sociedade, dissolução irregular, e não recolhimento de ICMS recebido de consumidor final e tendo ocorrido extinção da empresa.

Quanto ao não recolhimento de contribuição previdenciária já descontada dos empregados, o Superior Tribunal de Justiça, em decisões recentes, tem julgado tal atitude crime de apropriação indébita, aplicando à questão o art.168 - A, que dispõe especificamente sobre o crime de apropriação indébita previdenciária. A título de ilustração junta-se a seguinte ementa:

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RESP nº501.460-RS(2003/0024436-1). PENAL. RECURSO ESPECIAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DESCONTADAS DE EMPREGADOS. ART. 168-A DO CÓDIGO PENAL. CRIME OMISSIVO PRÓPRIO. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO ESPECÍFICO. ENTENDIMENTO PACIFICADO NA 3ª SEÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. REEXAME DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7 DO STJ. 1. A Terceira Seção desta Corte, no julgamento do ERESP nº 331.982/CE, pacificou entendimento de que o crime de apropriação indébita previdenciária caracteriza-se com a simples conduta de deixar de recolher as contribuições descontadas dos empregados, sendo desnecessário o animus rem sibi habendi para a sua configuração.2. Trata-se, pois, de crime omissivo próprio ou puro, que se aperfeiçoa independentemente do fato de o agente (empregador) vir a se beneficiar com os valores arrecadados de seus empregados e não repassados à Previdência Social.3. A exigência do dolo específico tornaria praticamente impossível atingir o objetivo do legislador ao editar a norma contida no art. 168-A do Código Penal, que é o de proteger o patrimônio público e os segurados da Previdência Social.4. A análise da tese de exclusão da culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa obriga, necessariamente, o reexame de provas, vedado em sede de recurso especial, a teor

do disposto na Súmula nº 7 desta Corte.5. Recurso especial parcialmente conhecido, mas desprovido. Brasília, 23 de março de 2004.

Não se tem em conta, neste caso, a intenção do agente, vez que a este respeito não dispõe o artigo. Basta, apenas, para a configuração do delito a prática do ato, não constituindo elemento do tipo a intenção o agente. Será cominada a sanção penal cabível ao agente, e, paralelamente, cobrado o imposto devido da sociedade ou do administrador indiferentemente.

Neste diapasão, estando penalmente tipificada a infração sobre que se discute, escapa seu estudo da esfera tributária, não cabendo no presente trabalho divagações outras acerca do tema.

Assim, entendemos que configura infração de lei apenas aquele ato praticado pelo administrador com dolo de lesar o Fisco, seja ou não em benefício da pessoa jurídica, não se enquadrando nesta interpretação o mero inadimplemento, embora reconheçamos que seja violação de dever jurídico. Nesta esteira, também a má administração que cause a insolvência não pode ser considerada infração de lei.

De qualquer sorte, existe jurisprudência em ambos os sentidos, ou seja, tanto acatando quanto rejeitando a tese fiscal de violação da lei por mero inadimplemento do tributo, inclinando-se os tribunais a adotarem o posicionamento aqui esposado.[54]

5. A pessoalidade na responsabilização do administrador

A expressão “pessoalmente responsáveis” empregada no caput do art.135 dá ensejo às mais diversas interpretações por parte da doutrina.

Nesta variedade de teorias, encontramos os que vislumbram na responsabilidade pessoal do administrador a total exclusão da sociedade da relação jurídica tributária.[55] Outros indicam que a empresa responde subsidiariamente pelo crédito tributário, posto que praticou o fato gerador.[56] Existem ainda os que defendem que deva ser solidária a responsabilidade sob exame, com base no benefício econômico que auferem sócio e empresa com a lesão ao Fisco.[57]

Analisaremos adiante essas posições, apresentando nosso entendimento à medida que expomos as respectivas teorias. Estudaremos também com relação à pessoalidade, a questão da responsabilidade por substituição ou por transferência pela obrigação tributária, na situação em tela.

Parte da doutrina aponta que a responsabilidade tributária exclui do pólo passivo a pessoa jurídica, por considerar que se trata, no art.135, III, de responsabilidade por substituição.

Assim não entendemos, uma vez que a obrigação tributária se origina da realização do fato gerador pela pessoa jurídica, atingindo-se o administrador apenas posteriormente, ex vi legis, por meio de um critério de imputação legal.[58]

Gilberto Etchaluz Vilela[59] adota o mesmo posicionamento, afirmando que falhou o legislador, pois ao aplicar a palavra “pessoalmente”, parece ter a intenção de imputar ao agente, culpado pelos atos ilícitos, a responsabilidade exclusiva pelo cometimento desses atos.

Considerar-se-ia, pois, nesta hipótese, que a empresa é tão vítima destes atos ilícitos quanto o Fisco. Entretanto, adotar essa visão, como continua afirmando o autor, seria demasiadamente prejudicial ao Erário, como adiante será demonstrado; além do fato que, na grande maioria dos casos, a empresa se lucupleta com o tributo inadimplido.

Existem autores que afirmam que o responsável é devedor por crédito próprio[60], já que o ato que deu origem à relação jurídica tributária foi praticado com excesso de poderes ou em infração de lei, contrato social ou estatuto. Todavia, mesmo nesses casos, o titular da relação jurídica tributária será a pessoa jurídica, vez que o administrador agiu em nome desta, quando da realização do fato gerador.

O fato gerador surge da prática pela sociedade, do ato previsto na lei como formador da obrigação tributária, não importando, neste momento, a natureza deste ato. Não surge a obrigação pura e simplesmente da prática do ato contra lei, estatuto ou contrato social, ou emanado de excesso de poderes.

Ao contrário do que entendem alguns, os atos ilícitos praticados por terceiros, mais propriamente pelo administrador, no caso em análise, não eximem o contribuinte da responsabilidade, a menos que exista expressa disposição de lei neste sentido.[61] Hugo de Brito Machado assim resume esta tese:

Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. (...) Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expreso para a atribuição da responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expreso para excluir a responsabilidade do contribuinte.

Trata-se, pois de responsabilidade por transferência, já que a obrigação constitui-se com um sujeito passivo (contribuinte, que tem relação direta com o fato gerador), e, por motivo posterior passa a ser de responsabilidade de um terceiro (responsável, que mantém algum vínculo com este fato ou com o contribuinte).

A pessoa jurídica é quem realiza o fato gerador, sendo ela o contribuinte. O terceiro se coobriga em virtude da relação particular que mantém com a sociedade, ou da prática de algum dos atos previstos no art.135, III.

A prática das hipóteses previstas no artigo referenciado não pode ser utilizada para excluir a responsabilidade da pessoa jurídica, para que tal ocorra, faz-se necessária disposição legal expressa nesse sentido, como já afirmado.[62]

Não há como prosperar, pois, na questão em tela, a tese da responsabilidade por substituição. Para aclarar este ponto que ainda não se encontra pacificado na doutrina, nem na jurisprudência, serão expostas a seguir as noções básicas sobre substituição e transferência, e a diferença entre estas.

6. Responsabilidade por transferência ou por substituição

Existe grande divergência entre os autores quanto à classificação da responsabilidade dos gerentes, diretores ou representantes das pessoas jurídicas, pelos débitos fiscais contraídos em sua gestão, resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto.

Parte considerável da doutrina, como dito acima, enquadra a responsabilidade estabelecida no art.135, III, como responsabilidade por substituição.[63]

Em oposição a estes doutrinadores, fração menor dos estudiosos entende tratar-se a responsabilidade dos administradores por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos de hipótese de responsabilidade por transferência.[64]

Por fim, uma terceira linha sequer distingue essas duas espécies de responsabilização, ora tomando-as por uma única, ora confundindo suas características. Sem mencionar aqueles que não se posicionam a respeito, ou que, em virtude de elaborar classificação própria, não emitem opinião de sobre o assunto.

Impende, agora, apresentarmos sucintamente as duas teorias, demonstrando as conseqüências que podem advir da errônea classificação da responsabilidade no artigo em tela.

Alfredo Augusto Becker ensina que existe substituto legal tributário, sempre que "o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo." [65]

O substituto é, pois, pessoa legalmente designada para responder pela obrigação tributária em lugar do contribuinte. A obrigação já surge, ex lege, diretamente contra pessoa diversa do contribuinte, porém vinculada ao fato gerador.

Diversos fatores fundamentam a substituição, econômicos, jurídicos, sociais. O principal deles é a busca de uma simplificação na arrecadação. Seria muito mais onerosa, ou até impraticável, em determinados impostos, a cobrança direta ao contribuinte. Torna-se mais prático que a lei institua terceiro para recolher o tributo devido, ressarcindo-o, posteriormente, por mecanismo de preços.[66]

É exemplo desse tipo de relação, a responsabilidade do fabricante de veículos automotores pelos tributos devidos pelas concessionárias, instituída pelo Convênio 107/89. [67] Ou o distribuidor, que paga o ICMS pelos comerciantes diretos, embutindo o valor pago no custo da negociação.

Ressalva Alfredo Augusto Becker que esse direito de reembolso ou retenção na fonte a que faz jus o substituto é relação jurídica, porém não de natureza tributária, de modo que o que o substituído paga ao substituto não é tributo.[68]

Hugo de Brito Machado[69] explica que há transferência quando existe "legalmente o sujeito passivo direto (contribuinte) e mesmo assim o legislador, sem ignorá-lo, atribui também a outrem o dever de pagar o tributo, tendo em vista eventos posteriores ao surgimento da obrigação tributária."

Consoante referido anteriormente, a responsabilidade do administrador não nasce no momento em que se forma a obrigação tributária, posto que quem pratica o fato gerador desta obrigação é a pessoa jurídica. Apenas posteriormente, por imputação legal, é que o terceiro passa a fazer parte dessa relação jurídica tributária, transferindo-se para ele a responsabilidade pelo adimplemento do tributo, sem a exclusão da sociedade do pólo passivo.[70]

Fábio Leopoldo de Oliveira[71] destaca que:

Do exposto pode-se inferir que a distinção entre a transferência e a substituição se estabelece através do fator temporal. Na sujeição passiva por transferência, a responsabilidade do terceiro surge após a ocorrência do fato gerador e, portanto, depois de identificado o sujeito passivo direto (contribuinte) e da atribuição da responsabilidade a este. Na sujeição passiva por substituição, essa transferência ocorre concomitantemente com a ocorrência do fato gerador. A lei coloca, desde logo, como sujeito passivo, uma pessoa diversa do contribuinte. O terceiro neste caso, veste as roupagens do contribuinte.

No aspecto prático da questão, a diferença entre caracterizar a responsabilidade dos administradores como por substituição ou por transferência diz respeito à execução do tributo.

Classificar essa responsabilidade como por substituição traria à Fazenda imenso prejuízo em termos de arrecadação, pois a execução só poderia se voltar contra o administrador, que, em geral, dispõe de patrimônio insuficiente para adimplir os débitos tributários da sociedade, além de ter maior facilidade de ocultar seu patrimônio ou “passá-lo para o nome” de terceiros.

Luciana Roffé e Luciana Grassano acrescentam que esse problema se torna mais grave nas grandes sociedades empresariais, constituídas sob a forma de sociedade anônima, em que a sociedade conta com considerável arcabouço patrimonial, enquanto que o patrimônio dos sócios é desconhecido.[72]

Dos lineamentos teóricos propostos, se infere que não configura a responsabilidade prevista no art.135, III, a substituição tributária, já que a responsabilidade surge em momento posterior, que seria, segundo lição de Bernardo Ribeiro de Moraes, o do inadimplemento da obrigação tributária pela pessoa jurídica.[73]

Tratando-se, então, de responsabilidade por transferência, a sociedade responderá também pela inadimplência do crédito, cumprindo-nos agora explicar de que forma isso se dá.

7. Solidariedade ou Subsidiariedade

Afastada a responsabilidade por substituição, que exclui a sociedade do pólo passivo da obrigação tributária, resta saber que tipo de responsabilidade assume a pessoa jurídica diante da cobrança de imposto; se sua responsabilidade é solidária ou subsidiária.

O art.128 dispõe que, pode o legislador, ao instituir o tributo, atribuir a terceiro, vinculado ao fato gerador, a responsabilidade pelo recolhimento do tributo, excluindo dessa relação o contribuinte, ou atribuindo a este responsabilidade supletiva pelo cumprimento total ou parcial da obrigação.

Conforme exaustivamente demonstrado, a responsabilidade supletiva do contribuinte é aplicável no artigo sob exame, restando-nos delinear as teses em que se dividem os doutrinadores.

Dentre os partidários da solidariedade, o mais ferrenho é Gilberto Etchaluz Vilela. Em verdade, concebe a solidariedade em praticamente todos os tipos de responsabilidade previstos no Código.

Observa este autor que ao regular a solidariedade no art.124 do CTN, o legislador reservou-a àqueles que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Como o sócio tem interesse no lucro da empresa como esta mesma, cujo crédito aumenta com o ilícito, beneficiam-se economicamente ambos, com a lesão praticada contra o Estado, em claro interesse comum.[74]

Lobo Torres, por sua vez, afirma que na responsabilidade de que cuida o art. 135, “existe a solidariedade ab initio, e o responsável se coloca junto do contribuinte desde a ocorrência do fato gerador.” Não seria, pois de grande relevância que o sócio tenha ou não patrimônio para responder pela obrigação tributária, podendo Fazenda credora dirigir a execução tanto contra o contribuinte quanto contra o responsável.[75]

Zelmo Denari vê a responsabilidade do art.135 como responsabilidade sancionada, não comportando benefício de ordem, em face da conduta irregular do responsável. [76] Destaca ainda, que na hipótese do art.134, a responsabilidade do sócio é solidária, mas tem caráter subsidiário, isto é, o sócio somente responde pelas dívidas da sociedade se esta não efetivar o pagamento. Pelo que, antes deverão ser executados os bens da sociedade comercial. No caso do art.135, “a responsabilidade se pessoaliza, ou seja, é plena e, assim não comporta benefício de ordem.” [77]

Embora não diga expressamente, por este raciocínio, entende-se que este autor filia-se à tese da solidariedade, já que o Fisco pode acionar tanto o administrador quanto a sociedade, independentemente do benefício de ordem.

Em sentido contrário, Luiz Emygdio[78] sustenta que devem ser executados prioritariamente os bens da empresa, na qualidade de contribuinte, para, apenas posteriormente, demonstrada a insuficiência desses bens, se atingir o patrimônio do sócio.

De forma semelhante se posicionam Luciana Roffé e Luciana Grassano ao afirmarem que, demonstrada a atuação ilegal do administrador “o credor público pode exigir seu crédito tanto da pessoa jurídica contribuinte, quanto dos terceiros responsáveis, sendo em relação a estes últimos, em via subsidiária.”[79]

Filiamo-nos à primeira posição. Preenchidos todos os requisitos para a aplicação do artigo em tela (135, III) expostos ao longo do trabalho, razão não há para que se execute primeiramente os bens da empresa, podendo o Fisco dirigir a execução contra qualquer dos dois, contribuinte ou responsável.

Tenha-se em conta principalmente, que um dos requisitos é o dolo de burlar o Fisco, sonegar, quando da prática do ato com excesso de poderes ou em infração de lei, ato constitutivo, o que deve ser reprimido.

Frise-se também que não se trata de presunção da solidariedade, contrariando o princípio de direito civil que prega que a solidariedade não se presume, é apenas uma questão de interpretação sistemática dos arts.134, 128 e 135. Ademais, como foi dito, pertence este princípio ao direito privado, não se aplicando, pois ao Direito Tributário.

Ressalte-se ainda, que essa responsabilidade solidária do contribuinte, conforme consignado na parte final do art.128, pode ser pela totalidade do crédito, ou apenas pelo saldo remanescente a que não

adimpliu o responsável.

Muitos autores entendem que o art.135, III do Código Tributário traz a possibilidade de aplicação da desconsideração da personalidade jurídica em sede tributária, porém assim não entendemos.

A despersonalização, prevista no art.50 do Código Civil, tem requisitos próprios, que são o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial, diversos dos aqui esposados, embora surtam o mesmo efeito prático, qual seja, atingir-se o patrimônio do sócio.[80]

Assim, tratando-se de responsabilidade solidária, tem a Fazenda, a faculdade de executar indiferentemente o contribuinte ou o responsável, porém, optando pela segunda hipótese, se o patrimônio do administrador se mostrar insuficiente, pode ainda exigir o remanescente da pessoa jurídica contribuinte.

CONCLUSÃO

Na exposição acima, buscou-se tratar de forma didática e direcionada a responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica, trazendo-se as discussões doutrinárias e os posicionamentos mais modernos a respeito deste tema tão controvertido.

Concluiu-se então, que para ser responsabilizado pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica, nos termos do art.135, III do CTN, o terceiro deve ser administrador, dispor de poderes de gestão.

Com efeito, a responsabilidade tributária tem origem no inadimplemento da obrigação tributária pelo sujeito passivo (contribuinte), o que confere à Fazenda Pública o direito de executar a prestação devida de terceira pessoa (responsável).

Para efeitos de aplicação do art. 135, III, ato praticado com excesso de poderes é aquele realizado pelo administrador, em nome da sociedade, que ultrapasse os limites dos poderes a ele instituídos para o exercício de suas funções.

Qualquer ato que extrapole os poderes concedidos pela sociedade por meio do ato constitutivo a seu representante, configura contrariedade do estatuto ou contrato social.

Já a infração de lei, consiste apenas no ato praticado pelo administrador com o dolo de lesar o Fisco, seja ou não em benefício da pessoa jurídica, de sorte que o mero inadimplemento, embora caracterize violação de dever jurídico, não se enquadra nesta definição, o mesmo ocorrendo com a má administração que cause a insolvência.

A responsabilização, não existindo ressalva no artigo estudado quanto à sua eficácia, não se limita apenas ao crédito tributário, engloba ainda quaisquer penalidades e obrigações acessórias.

Trata-se no dispositivo examinado, de responsabilidade por transferência, já que a obrigação constitui-se com um sujeito passivo (contribuinte, que tem relação direta com o fato gerador), e, por motivo posterior, o inadimplemento, passa a ser de responsabilidade de um terceiro (responsável, que mantém algum vínculo com este fato ou com o contribuinte).

Os atos irregulares praticados pelo administrador, não eximem o contribuinte da responsabilidade, a menos que exista expressa disposição de lei neste sentido, já que o primeiro agiu em nome da pessoa jurídica.

Permanecendo o contribuinte como sujeito passivo da relação, sua responsabilidade é solidária em relação ao sócio, cabendo à Fazenda, a escolha em executar contribuinte ou responsável.

ABSTRACT. This paper deals with the possibility of administrators liability upon tax obligations of the legal entity because of acts practiced in excess of powers, violation of law or contract. It brings the diverse doctrinal positionings about the subject, as well as jurisprudence, focusing the practical side. It enumerates the requirements for the characterization of tax liability, detailing them and analyzing its several aspects, concluding for the appliance, in the hypothesis, of transferred responsibility, being able to answer, in solidary character, for the fiscal obligation, the legal entity, as well its administrator.

KEYWORDS. obligation tax - legal entity - liability – administrator.

Notas:

[1] Fala-se aqui em “tecnicamente aceitáveis” tendo em consideração uma motivação essencialmente pragmática, uma vez que, embora possa o Poder Público instituir modos de cobrança mais diretos e agressivos, se estes não alcançarem razoável fundamento e motivação técnica, fatalmente terão seus efeitos questionados em juízo. Daí o interesse estatal em desenvolver uma teoria aceitável, do ponto de vista jurídico, para embasar a pretensão de responsabilização direta dos sócios pelas dívidas das empresas.

[2] AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p.293.

[3] IDEM, p.294.

[4] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p.204 e

205.

[5] Por todos vide: CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p.205.

[6] TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 6 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p.222.

[7] MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.125.

[8] CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p.205.

[9] IBIDEM.

[10] ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário.16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p.494.

[11] BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p.424.

[12] AMARO, Luciano. Op. cit., p.292.

[13]BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p.435 e 436.

[14] MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p.142.

[15] MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, vol.2, p.507 e 508.

[16] TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p.221 e 222.

[17] ORTIZ, Diego Gonzáles. La figura del responsable tributario en el derecho español. Valencia: Universitat de Valencia, 2003, p. 23.

[18] TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p.217.

[19] MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 127.

[20] ORTIZ, Diego Gonzáles. Op. cit., p. 48.

[21] NASCIMENTO, Carlos Valder do. Responsabilidade Tributária. In NASCIMENTO. Carlos Valder do (Coord.).Obrigação Tributária. São Paulo: Revista do Tribunais, 1988, p.92 e 93.

[22] MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit., p. 502.

[23] Ibidem, p.503.

[24] AMARO, Luciano. Op. cit., p.294.

[25] OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Responsabilidade Tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. Curso de Direito Tributário. Belém: CEJUP, 1997, p.231.

[26] MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit., p. 509.

[27] OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Op. cit., p.235.

[28] Ibidem, p.235.

[29] BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p.503.

[30] OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Op. cit., p.233.

[31] As pessoas referidas no art.134, que podem também ser responsabilizadas nos moldes do art.135 são: os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; o inventariante pelos tributos devidos pelo espólio; o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício; os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

[32] VAZ, José Otávio de Vianna. Responsabilidade Tributária dos Administradores de Sociedade no CTN. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p.35.

[33] VAZ, José Otávio de Vianna. Op. cit., p.37.

[34] PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 7 ed. rev. atual.Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p.1014.

[35]MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Responsabilidade Tributária dos Sócios Gerentes nas Sociedades Limitadas. Repertório IOB de Jurisprudência, 1ª quinzena de novembro de 2000, n.º21/2000, c.1, texto1/15319, p.37.

[36] VAZ, José Otávio de Vianna. Op. cit., p.34.

- [37] VAZ, José Otávio de Vianna. Op. cit., p.37.
- [38] MURTA, Antônio Carlos Diniz. Responsabilidade Tributária dos Sócios: Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p.78.
- [39] AMARO, Luciano. Op. cit., p.317.
- [40] VAZ, José Otávio de Vianna. Op. cit., p.134.
- [41] IBIDEM.
- [42] AMARO, Luciano. Op. cit., p.317.
- [43] VAZ, José Otávio de Vianna. Op. cit., p.136.
- [44] No sentido da aplicação excepcional do art.135, ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da (Op. cit. p.536) ensina que o administrador é órgão da sociedade, e como tal reflete a vontade social, disto decorrendo o fato de a lei estabelecer que, como regra não responde ele pelas obrigações sociais, já que os atos positivos ou negativos praticados pelo administrador recaem sobre a sociedade. Desta forma, só em caráter excepcional, tendo agido com excesso de poderes ou infringência de lei, contrato social ou estatuto, responderá pessoalmente o administrador.
- [45] MÉLO, Luciana Grassano; VASCONCELOS, Luciana Roffé. A responsabilidade tributária dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Tese defendida no XXVI Congresso de Procuradores do Estado, Caldas Novas – GO, 2000, p.06.
- [46] MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Op. cit., p.39.
- [47] MÉLO, Luciana Grassano, VASCONCELOS, Luciana Roffé. Op. cit., p.09.
- [48] IBIDEM.
- [49] COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.628.
- [50] Art.16. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.
- [51] VAZ, José Otávio de Vianna. Op. cit., p.136.
- [52] VAZ, José Otávio de Vianna. Op. e loc. cit..
- [53] HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 11ª ed., São Paulo: Atlas, 2003, p.446. (grifos no original)
- [54] Neste sentido vide PAULSEN, Leandro. Op. cit. p.1004 a 1007.
- [55] Neste sentido: MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit., p. 522, BALEEIRO, Aliomar. Op.cit., p.,447, entre outros.
- [56] Por todos vide MACHADO. Hugo de Brito. Op. cit., p.142.
- [57] Cf. VILELLA, Gilberto Etchaluz. A Responsabilidade Tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p.118.
- [58] DENARI, Zelmo. Solidariedade e Sucessão Tributária. São Paulo: Saraiva, 1977, p.52.
- [59] VILELLA, Gilberto Etchaluz. Op. cit., p.117 e 118.
- [60] Neste sentido: NASCIMENTO, Carlos Valder do. Op. cit., p.101, BECKER. Alfredo Augusto. Op. cit., p.509.
- [61] Seguem este pensamento: MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p.142; MÉLO, Luciana Grassano, VASCONCELOS, Luciana Roffé. Op. cit., p.14; MURTA, Antônio Carlos Diniz. Op. cit., p.88.
- [62] MÉLO, Luciana Grassano, VASCONCELOS, Luciana Roffé. Op. cit., p.11.
- [63] Dentre os partidários desta tese temos: VAZ, José Otávio de Vianna. Op. e loc. cit..119, BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p.447 e 445, NASCIMENTO, Carlos Valder do. Op. cit., p.102, etc.
- [64] Por esta teoria temos: MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p.142, BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p.505.
- [65] BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p.503.
- [66] VAZ, José Otávio de Vianna. Op. cit., p. 99.
- [67] ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. Op. cit., p.511.
- [68] BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p.508.

- [69] MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p.125.
- [70] MÉLO, Luciana Grassano, VASCONCELOS, Luciana Roffé. Op. cit., p.13.
- [71] OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Responsabilidade Tributária. Op. cit., p.234.
- [72] MÉLO, Luciana Grassano, VASCONCELOS, Luciana Roffé. Op. cit., p.14.
- [73] MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit., p.505.
- [74] VILELLA, Gilberto Etchaluz. Op. cit., p.118.
- [75] TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p.228.
- [76] DENARI, Zelmo. Curso de Direito Tributário. 3ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1993, p.135.
- [77] DENARI, Zelmo. Op. cit., 1993, p.234.
- [78] ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. Op. cit., p.511.
- [79] MÉLO, Luciana Grassano, VASCONCELOS, Luciana Roffé. Op. cit., p.13.

[80] Sobre a desconsideração da personalidade jurídica, ver artigo de nossa autoria publicado na Revista do TRT 6ª Região, n.º33, vol.16, Recife: 2005. A desconsideração da personalidade jurídica no Direito do Trabalho. Ver também: PANTOJA, Tereza Cristina G. Anotações sobre as pessoas jurídicas. In TEPEDINO, Gustavo (org.). A Parte Geral do Novo Código Civil: estudos na perspectiva civil-constitucional. Rio de Janeiro: Renovar, 2002; SILVA, Osmar Vieira da. Desconsideração da Personalidade Jurídica: Aspectos Processuais. Rio de Janeiro: Renovar; SILVA, Alexandre Couto. Aplicação da Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Brasileiro. São Paulo: LTR, 1999.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 1993.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.628.
- DENARI, Zelmo. Curso de Direito Tributário. 3 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1993.
- _____, Zelmo. Solidariedade e Sucessão Tributária. São Paulo: Saraiva, 1977.
- HARADA. Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 11 ed., São Paulo: Atlas, 2003.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Responsabilidade Tributária dos Sócios Gerentes nas Sociedades Limitadas. Repertório IOB de Jurisprudência, 1ª quinzena de novembro de 2000, n.º21/2000, c.1, texto1/15319.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- MÉLO, Luciana Grassano; VASCONCELOS, Luciana Roffé. A responsabilidade tributária dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Tese defendida no XXVI Congresso de Procuradores do Estado, Caldas Novas – GO, 2000.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário. 3 ed., vol.2, Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- MURTA, Antônio Carlos Diniz. Responsabilidade Tributária dos Sócios: Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.
- NASCIMENTO, Carlos Valder do. Responsabilidade Tributária. In NASCIMENTO. Carlos Valder do (Coord.). Obrigação Tributária. São Paulo: Revista do Tribunais, 1988.
- OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Responsabilidade Tributária. In: Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. Curso de Direito Tributário. Belém: CEJUP, 1997.
- ORTIZ, Diego Gonzáles. La figura del responsable tributario en el derecho español. Valencia: Universitat de Valencia, 2003.
- PANTOJA, Tereza Cristina G. Anotações sobre as pessoas jurídicas. In TEPEDINO, Gustavo (org.). A Parte Geral do Novo Código Civil: estudos na perspectiva civil-constitucional. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 7 ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

SILVA, Alexandre Couto. Aplicação da Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Brasileiro. São Paulo: LTR, 1999.

SILVA, Osmar Vieira da. Desconsideração da Personalidade Jurídica: Aspectos Processuais. Rio de Janeiro: Renovar.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 6 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VAZ, José Otávio de Vianna. Responsabilidade Tributária dos Administradores de Sociedade no CTN. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

VILELLA, Gilberto Etchaluz. A Responsabilidade Tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

Sobre o texto:

Texto inserido na Academia Brasileira de Direito em 5 de outubro de 2006.

Bibliografia:

Conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), o texto científico publicado em periódico eletrônico deve ser citado da seguinte forma:

CORREIA, Tician Benevides Xavier. *Responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica*. Disponível em <http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=264>

Autor:

Tician Benevides Xavier Correia

ticianabenevides@yahoo.com.br

Advogada

Associação Paulista de Estudos Tributários, 5/10/2006