



UNIVERSIDADE DO BRASIL
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO “SÓCIO-GERENTE”, *RECTIUS*
ADMINISTRADOR, DA SOCIEDADE LIMITADA.

CHARLES PACHCIAREK FRAJDENBERG

Rio de Janeiro

2008

CHARLES PACHCIAREK FRAJDENBERG

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO “SÓCIO-GERENTE”, *RECTIUS*
ADMINISTRADOR, DA SOCIEDADE LIMITADA.

Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade Federal do
Rio de Janeiro, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Eduardo Maneira

RIO DE JANEIRO

2008

FRAJDENBERG, Charles Pachciarek.

A responsabilidade tributária do “sócio-gerente”, *rectius* administrador, da sociedade limitada/Charles Pachciarek Frajdenberg. – 2008.

64 f.

Orientador: Eduardo Maneira.

Monografia (graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Faculdade Nacional de Direito.

Bibliografia: f. 139-151.

1. – Responsabilidade Tributária - Monografias. 2. Responsabilidade pessoal. I.Maneira, Eduardo. II. Universidade Federal do Rio de Janeiro. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. Faculdade Nacional de Direito. III. A Responsabilidade Tributária do “sócio-gerente”, *rectius* administrador, da sociedade limitada.

CDD 341.39341

CHARLES PACHCIAREK FRAJDENBERG

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO “SÓCIO-GERENTE”, *RECTIUS*
ADMINISTRADOR DA SOCIEDADE LIMITADA.

Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade Federal do
Rio de Janeiro, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Data de aprovação: ____ / ____ / ____

Banca Examinadora:

Eduardo Maneira– Presidente da Banca Examinadora
Prof. Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ – Orientador

Nome completo do 2º Examinador

-

Nome completo do 3º Examinador

A meus pais e irmãs, pelo apoio e pela dedicação durante a minha formação profissional, sem os quais nada disso seria possível.

RESUMO

FRAJDENBERG, Charles Pachciarek. *A responsabilidade tributária do “sócios gerente”, rectius administrador, da sociedade limitada*. 2008. 68 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

A presente monografia visa analisar as questões relevantes envolvendo a responsabilidade tributária dos administradores de uma sociedade limitada. Para melhor compreensão do tema, a primeira parte volta-se à análise da administração de uma sociedade limitada, aspectos referentes à designação dos administradores, a destituição dos mesmos, seus respectivos poderes e limites. Na segunda parte são estudados aspectos gerais da responsabilidade tributária, diferenciando-se as espécies de sujeito passivo, a saber: contribuinte e responsável. Em seguida, o estudo dedica-se à responsabilidade de terceiros, na qual está inserida a responsabilidade dos administradores por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Por fim, nos dedicamos a analisar exclusivamente a responsabilidade do administrador da sociedade limitada, definindo o posicionamento da Corte Especial quanto ao meio processual adequado para o exercício de defesa do administrador já em sede de execução fiscal, além de detalhar se o tão-somente inadimplemento da obrigação tributária pode ensejar infração à lei capaz de acarretar responsabilidade pessoal do administrador da sociedade limitada.

Palavras-Chave: Responsabilidade Tributária; Administrador da sociedade limitada.

ABSTRACT

FRAJDENBERG, Charles Pachciarek. *A responsabilidade tributária do sócio-gerente, rectius administrador, da sociedade limitada*. 2008. 64 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

This paper aims to examine relevant issues involving the tax liability of managers of a company limited. For better understanding of the subject, the first part back to the analysis of the administration of a company limited, aspects relating to the designation of managers, the dismissal of them, their powers and limits. In the second part are studied general aspects of tax responsibility, differentiating taxpayer from responsible. Then the study is focused on the responsibility of third parties, which is embedded in the responsibility for acts of administrators charged with abuse of power or violation of law, social contract or statute. Finally, we examine only the responsibility of the managers of the company limited, defining the position of the Special Court regarding the appropriate processual means of defense of the administrator already in the process of judicial enforcement, and detail-as if the only default the tax obligation may originate violation of the law enough to produce personal responsibility of managers of the company limited.

Keywords: Tax Liability; Administrator of society limited.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	7
2 A ADMINISTRAÇÃO DA SOCIEDADE LIMITADA NO NOVO CÓDIGO CIVIL DE 2002.....	9
2.1 Nomenclatura adequada para se referir àqueles que exercem atos de administração da sociedade limitada.....	9
2.2 Natureza jurídica e conceito.....	11
2.3 Poderes de gestão.....	13
2.4 Administrador Pessoa Física e Pessoa Jurídica.....	14
2.5 Da nomeação do administrador.....	14
2.6 Causas de cassação do exercício da administração.....	18
2.7 Da responsabilidade do administrador.....	20
2.7.1 Excesso de poder e teoria <i>ultra vires societatis</i>	22
3 ASPECTOS GERAIS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	25
3.1 Introdução.....	25
3.2 Responsabilidade e o momento de sua ocorrência.....	28
3.3 Responsabilidade e sua intensidade.....	33
4 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS, ARTS. 134 E 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	36
4.1 Responsabilidade de terceiros.....	36
4.2 Responsabilidade em razão de intervenção ou omissão: artigo 134, Código Tributário Nacional.....	37
4.3 Responsabilidade por excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto: artigo 135, CTN.....	41
5 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES DAS PESSOAS JURÍDICAS, CONSOANTE, INCISO III, DO ARTIGO 135.....	44
5.1 Desconsideração da personalidade jurídica.....	44
5.2 A mera qualidade de sócio não é suficiente para a incidência do artigo 135, III, CTN.....	46

5.3 O tão-somente inadimplemento do tributo não é suficiente para a caracterização da infração à lei que possa ensejar responsabilidade pessoal do administrador.....	47
5.4 Redirecionamento da execução fiscal. Ilegitimidade passiva do administrador responsável. Ônus da prova e meio processual pelo qual se pode alegar ilegitimidade passiva.....	50
6 CONCLUSÃO.....	60
REFERÊNCIAS.....	62

1 INTRODUÇÃO

Os administradores de uma sociedade são aqueles que têm a competência de apresentar (termo utilizado por Pontes de Miranda para que não seja confundido com o instituto da representação, que é próprio para os absolutamente incapazes) a sociedade perante terceiros, travando relações, contraindo obrigações, constituindo direitos para o ente coletivo etc. Ou seja, manifestam a vontade da pessoa jurídica na realização de seus fins sociais.

O Direito Tributário reconhece, como regra, a autonomia patrimonial da sociedade em relação à pessoa de seus administradores. Não obstante, em certos casos, diante da prática de atos com excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, o administrador responderá pelas obrigações tributárias da sociedade de forma pessoal, por força de lei, na qualidade de sujeito passivo, como responsável.

O presente trabalho tem o fito de analisar o conteúdo do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, estabelecendo os principais contornos da responsabilidade tributária do “sócio-gerente”, no tipo societário Sociedade Limitada, que é o mais utilizado no ordenamento jurídico pátrio.

Analisar-se-á, neste projeto final de curso, se o inadimplemento por si só das obrigações tributárias poderá ensejar infração à lei capaz de acarretar responsabilidade pessoal do administrador da sociedade limitada. Ademais, será objeto de estudo a posição do Superior Tribunal de Justiça acerca da possibilidade dos administradores figurarem no pólo passivo de execuções fiscais, bem como o redirecionamento de execuções fiscais primeiramente ajuizadas somente em face das pessoas jurídicas.

É dentro desse cenário que nosso trabalho se debruçará, analisando, primeiramente, no capítulo inicial (Capítulo 2), a administração de uma

sociedade limitada de acordo com o Código Civil de 2002. Em um segundo momento (Capítulo 3), trataremos de aspectos gerais da responsabilidade tributária, abordando as classificações e espécies de responsabilidade tributária. Em seguida (Capítulo 4), o estudo se voltará para a Seção III, do Capítulo V, do Código Tributário Nacional, onde está alocado o artigo 135, III, CTN, em que se tratará especificamente da responsabilidade tributária de terceiros.

Por último, será traçado um esboço de interpretações pertinentes para a leitura do artigo 135, III, CTN, à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Conjuntamente, será feita uma exposição sobre i) a possibilidade do redirecionamento de execuções fiscais (primeiramente ajuizadas somente em face da sociedade) em face do administrador; ii) a quem incumbe o ônus de provar os elementos “excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatuto” e iii) qual o meio processual adequado para o administrador exercer seu direito de defesa.

Para a realização desse trabalho, foi feita uma pesquisa doutrinária quanto à teoria geral da responsabilidade, bem como no que se refere à responsabilidade tributária dos administradores de sociedade. Além da utilização da doutrina para a exposição da presente monografia, foi utilizada a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que é a corte de justiça responsável pela uniformização de jurisprudência sobre a matéria ora analisada, que está inserta em lei federal de caráter nacional.

O estudo em comento mostra-se importante no mundo jurídico, tendo em vista a quantidade de questões semelhantes que chegam diariamente aos tribunais pátrios.

2 A ADMINISTRAÇÃO DA SOCIEDADE LIMITADA NO NOVO CÓDIGO CIVIL DE 2002.

2.1 Nomenclatura adequada para se referir àqueles que exercem atos de administração da sociedade limitada.

O novel Código Civil de 2002, apesar de ter expressa disposição no sentido da aplicação subsidiária das normas atinentes à sociedade simples (art. 1.053, CAPUT, CC/02) ou possível aplicação supletiva das normas referentes às sociedades anônimas, quando houver expressa manifestação no contrato social (art. 1053, parágrafo único, CC/02), regulamenta especificamente a administração das sociedades limitadas, nos artigos 1060 a 1065.

Uma das mudanças alusivas à administração da sociedade limitada, implementada pelo Código Civil de 2002 em relação ao revogado Decreto nº 3.708/19, foi quanto à nomenclatura para se referir à pessoa natural ou física que exerce a posição de administrador, que pratica atos de administração, entendidos estes como os de comando, direção, ordens etc., que antes eram denominados de “sócios-gerentes” pelo Decreto nº 3.708/19.

Conforme leciona Sérgio Campinho¹ “a administração da sociedade limitada pode, como vem a prática consagrando, denominar-se diretoria. A administração no sistema do Decreto nº 3.708/19, era privativa do sócio, conforme resultava dos seus artigos 10, 11, 12, 13, que sempre se referiam à sócio-gerente.”

Sobre a revogação do Decreto n. 3.708/1919 pelo Código Civil de 2002, é importante frisar que foi aprovado enunciado durante a III Jornada de Estudos

¹ CAMPINHO, Sérgio. O Direito de Empresa à luz do novo Código Civil. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 247.

do Código Civil, promovida pelo Superior Tribunal de Justiça de 1 a 3 de dezembro de 2004.

Apesar da falta de menção expressa, como exigido pelas LCs 95/95 e 107/2001, estão revogadas as disposições de leis especiais que contiverem matéria regulada inteiramente no novo Código Civil, como, v.g., as disposições da Lei n. 6.404/76, referente à sociedade comandita por ações, e do Decreto n. 3.708/1919, sobre sociedade de responsabilidade limitada.

Hodiernamente, já sob a vigência do Código Civil de 2002, a nomenclatura correta para designar as indigitadas pessoas físicas é administrador. Apesar disso, é comum, ou pode-se até dizer, mais freqüente, encontrar na jurisprudência dos Tribunais Superiores o termo “responsabilidade tributária do sócio-gerente”, tendo em vista essa mudança legislativa de cunho formal, a saber, a nomenclatura, não acompanhada pela jurisprudência dos Tribunais Superiores. Destarte, foi adotado como título da presente monografia “A Responsabilidade Tributária do “sócio-gerente”, *rectius* administrador, da sociedade limitada”, em razão da impropriedade técnica do termo “sócio-gerente”.

Mais um argumento que pode ser trazido à baila para justificar a imprecisão técnica da expressão “sócio-gerente” (para ser usada atualmente) consiste no fato de não ser necessária a condição de sócio para administrar a sociedade, com supedâneo no art. 1061, Código Civil². Nessa esteira, podemos citar o insigne Nelson Abrão³ que assevera que “a profissionalização da empresa tem sido, ao longo dos anos, na etapa de globalização da economia, forte fator de aperfeiçoamento, redução de custos internos e dos conflitos na

² Art. 1061. Se o contrato permitir administradores não sócios, a designação deles dependerá de aprovação da unanimidade dos sócios, enquanto o capital não estiver integralizado, e de 2/3 (dois terços), no mínimo, após a integralização.

³ ABRÃO, Nelson. Sociedades Limitadas 9.ed. ver. Ampl. e atual. Conforme o código civil de 2002 por Carlos Henrique Abrão. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 134.

própria sociedade de tal maneira que a atribuição da administração a pessoa não sócia se converte em poderoso instrumento que conserva os ingredientes de uma performance livre de eventuais obstáculos. Assim, a possibilidade de designação de administrador não-sócio para a sociedade limitada contribuiria para a profissionalização da atividade da mesma.”

2.2 Natureza jurídica e conceito

Os administradores de uma sociedade são aqueles que têm a competência de apresentar (termo utilizado por Pontes de Miranda para que não seja confundido com o instituto da representação, que é próprio para os absolutamente incapazes) a sociedade perante terceiros, travando relações, contraindo obrigações, constituindo direitos para o ente coletivo etc.

Nelson Abrão⁴ preleciona que administrar significa “dirigir a sociedade à consecução do objeto a que ela se propôs, pondo em prática as medidas de caráter econômico financeiro, de comando e de representação.”

No que concerne à natureza jurídica da administração das sociedades limitadas, o referido doutrinador assim leciona:

“Diversas teorias cercam a natureza jurídica da administração das sociedades limitadas: a latina, dando-lhe o caráter de mandato; a germânica, considerando-a um órgão da sociedade; e a inglesa, fundamentada nas noções de *agency*, *trust* e *ultra vires*. Prevalece hoje a doutrina da organicidade, segundo a qual os administradores não são apenas meros mandatários da sociedade, ou dos sócios, porém manifestantes da própria vontade daquela, fazendo-a

⁴ ABRÃO, Nelson. Sociedades Limitadas 9.ed. ver. Ampl. e atual. Conforme o código civil de 2002 por Carlos Henrique Abrão. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 132.

da natureza jurídica da administração, é ele um órgão ‘ a quem incumbe a gestão e a representação da sociedade com faculdades legais e estatutárias e com responsabilidades ante a sociedade e perante terceiros.’”

Segundo ensina Arnold Wald, “administrador é órgão social com competência para gerir o patrimônio social a fim de obter resultados positivos com o desenvolvimento da atividade econômica. Ele tem o poder e, até mesmo, o dever de praticar, com cuidado e diligência, todos os atos necessários para cumprir a sua função dentro da estrutura societária.”⁵

Pelo expendido, resta claro que a administração é órgão da sociedade limitada, podendo ser integrada por uma ou mais pessoas, cuja atribuição é dividida em dois aspectos: i) no plano interno; ii) no plano externo. No plano interno incumbe ao órgão da administração conduzir as atividades sociais, já no plano externo compete à administração manifestar a vontade da sociedade.

2.3. Poderes de Gestão

Os administradores são considerados órgãos da sociedade com a função de presentá-la perante terceiros, contraindo obrigações e constituindo direitos. Têm os administradores, portanto, poderes para desenvolver o objeto social da sociedade e praticar todos os atos necessários para boa gestão da empresa.

Arnold Wald⁶ afirma que “em princípio, podem os administradores agir em nome da sociedade e praticar todos os atos necessários para desenvolver o

⁵ WALD, Arnold. Comentários ao novo Código Civil. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 182.

⁶ WALD, Arnold. Comentários ao novo Código Civil. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 430.

objeto social, ficando proibidos de atuar no próprio interesse e para obtenção de vantagem própria ou de terceiro.”

O magistério de Sérgio Campinho dispõe que “não havendo restrição no contrato social, os administradores estão autorizados a praticar todos os atos pertinentes à gestão da sociedade, limitados, evidentemente, às fronteiras do objeto social.”⁷

Terceiros que entabulam negócios jurídicos com as sociedades por meio de seus administradores devem ficar atentos, pois a sociedade poderá opor excesso dos administradores perante estes terceiros, desde que presentes, alternadamente, uma das seguintes situações: a) se a limitação de poderes estiver inscrita ou averbada no registro da sociedade; b) tratando de operação evidentemente estranha aos negócios da sociedade; c) provando a sociedade que a limitação era conhecida do terceiro (parágrafo único do art. 1015).

Estes excessos opostos perante os terceiros são mitigados pela teoria da aparência e a teoria dos poderes implícitos, que serão objeto de estudo no item 2.7.1 “Teoria *ultra vires*”

2.4 Administrador pessoa física e pessoa jurídica

Assevera Nelson Abrão⁸ que embora o art. 1060 do Código Civil determine a administração da limitada por uma ou mais pessoas sem diferenciar entre pessoa natural ou jurídica, os artigos 997, VI, e 1.062, § 2º, indicam que a administração da referida sociedade deverá ser exercida exclusivamente por pessoas naturais, haja vista a necessidade de indicação do estado civil, cabendo, assim, à pessoa física o exercício da administração.

⁷ CAMPINHO, Sérgio. *Op. Cit.*, p. 255.

⁸ ABRÃO, Nelson. *Op. Cit.*, p. 138.

Haroldo Malheiros Duclerc Verçosa⁹ entende do mesmo jeito, ao corroborar que o Código Civil faz exigência expressa no sentido de que os administradores sejam pessoas naturais, nos termos dos arts. 997, VI e 1.062, §2º. Conclui o autor que as sociedades controladoras de limitadas (ou até mesmo sociedades limitadas constituídas exclusivamente por outras sociedades limitadas) deverão, obrigatoriamente, eleger pessoa natural não-sócia para administrar estas últimas, mesmo que o contrato social não possibilite a administração por pessoa que não seja sócia, nos termos do art. 1.061, pois de forma contrária, surgiria impasse jurídico insolúvel.

Também Sérgio Campinho¹⁰, apesar de criticar a opção do legislador, comunga da mesma opinião ao lecionar: “Conforme se extrai do artigo 997, VI, de aplicação à limitada por força do artigo 1.054, a administração fica restrita à pessoa natural, a qual pode ser estranha ao corpo social. Reforça a conclusão o estatuído no § 2º do artigo 1.062”.

Cumpre deixar assentado que se a sociedade limitada adotar o regime supletivo das sociedades anônimas, não poderá designar administrador pessoa jurídica, tendo em vista a vedação inserta no artigo 146, da Lei nº 6.404/76.

2.5 Da nomeação do administrador

A gestão da sociedade limitada pode ser realizada por um ou por diversos administradores, atuando em conjunto ou separadamente, conforme dispuser o contrato social.

Como dito alhures (item 2.1), o novo Código Civil inovou em relação ao diploma legal anterior, permitindo a nomeação de administrador não sócio. Por

⁹ VERÇOSA, Haroldo Malheiros. Curso de direito comercial: teoria geral das sociedades – as sociedades em espécie do código civil. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, v.2, p. 440.

¹⁰ CAMPINHO, Sérgio. *Op. Cit.*, p. 253.

força do artigo 1.060¹¹ do Código Civil, os administradores sócios ou não-sócios podem ser designados de duas formas, a saber: i) pelo contrato social e ii) por ato em separado.

Sendo feita a nomeação do administrador sócio no próprio contrato social, esta (nomeação) poderá ocorrer no momento da constituição da sociedade ou mediante alteração contratual. No primeiro caso, a designação dependerá do consentimento unânime dos sócios, coerente com a vontade conjunta destes em criar o ente societário. Na segunda hipótese, tratando-se de uma alteração contratual, bastará o consentimento de três quartos do capital social, *ex vi* do artigo 1.076, I, c/c o art. 1.071, V, do Código Civil.¹²

Quando o administrador sócio é nomeado em ato separado, sua eleição dependerá da deliberação de mais da metade do capital social (artigo 1.076, II c/c artigo 1.071, II)¹³.

O administrador não sócio, independentemente de sua forma de designação (seja mediante o contrato social ou por ato em separado), deve ser

¹¹ Art. 1.060. A sociedade limitada é administrada por uma ou mais pessoas designadas no contrato social ou em ato separado.

¹² Art. 1076. Ressalvado o disposto no art. 1061 e no §1º do art. 1063, as deliberações dos sócios serão tomadas:

I – pelos votos correspondentes no mínimo a $\frac{3}{4}$ (três quartos) do capital social, nos casos previstos nos incisos V e VI do art. 1071;

(...)

Art. 1071. Dependem da deliberação dos sócios, além de outras matérias indicadas na lei ou no contrato:

(...)

V – a modificação do contrato social;

(...)

¹³ Art. 1076. Ressalvado o disposto no art. 1061 e no §1º do art. 1063, as deliberações dos sócios serão tomadas:

(...)

II- pelos votos correspondentes a mais da metade do capital social, nos casos previstos nos incisos II, III, IV e VIII, do art. 1071.

Art. 1071. Dependem da deliberação dos sócios, além de outras matérias indicadas na lei ou no contrato:

(...)

II – a designação dos administradores, quando feita em ato separado;

(...)

escolhido pela unanimidade caso o capital social não esteja integralizado e por dois terços dos sócios caso o capital esteja integralizados (artigo 1061, CC)¹⁴.

Haroldo Malheiros Verçosa¹⁵ faz a seguinte interpretação a respeito do indigitado dispositivo legal, no que se refere à nomeação do administrador quando o capital ainda não está integralizado:

“A exigência da aprovação da unanimidade dos sócios para eleição de administradores não-sócios é motivada pela existência de responsabilidade solidária dos sócios pelo que faltar para a integralização, na forma do art. 1.052 do NCC. Desta maneira, os atos praticados pelo administrador não-sócio poderão gerar tal responsabilidade mesmo em relação ao sócio que já cumpriu individualmente a obrigação de integralizar sua parte no capital da sociedade, mas outros não o fizeram. Por sua vez, a fixação do quórum qualificado de dois terços para a designação de administradores não-sócios, estando o capital integralizado, está baseada no fato de que a atuação do administrador acarretará riscos diretos tão-somente para a sociedade pelos atos de excesso de poder praticados por tais administradores, caso não possam ser opostos validamente a terceiros segundo as hipóteses previstas no art. 1.015, parágrafo único, do NCC.”

Já Arnold Wald assim se manifesta sobre o tema:

“A razão da unanimidade para a aprovação de terceiro não-sócio como administrador, antes de integralizado o capital, deve-se ao fato de todos os sócios serem responsáveis solidariamente entre si e subsidiariamente com a sociedade, pelo valor ainda não aportado na sociedade. Este agravamento da responsabilidade traz a necessidade de todos concordarem com a pessoa responsável pela gestão dos negócios sociais, pois no caso do patrimônio social ser insuficiente para satisfazer os credores, todos os sócios

¹⁴ Art. 1061. Se o contrato permitir administradores não sócios, a designação deles dependerá de aprovação da unanimidade dos sócios, enquanto o capital não estiver integralizado, e de 2/3 (dois terços), no mínimo, após a integralização.

¹⁵ VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. Curso de direito comercial: Teoria geral das sociedades: as sociedades em espécie do código civil, vol. 2, p. 444.

responderão solidariamente pelo valor que faltar na integralização.”

Se no próprio contrato social for indicada a pessoa a quem incumbe a administração, não é preciso nenhuma outra formalidade, pois já constará do instrumento contratual o nome do administrador legitimado para atuar em nome da sociedade, o que já gera a necessária publicidade para a eficácia do ato, produzindo efeitos desde o arquivamento do contrato social no registro competente.

Já o administrador indicado em instrumento em separado investirá-se no cargo mediante termo de posse no livro de atas da administração. O termo deverá ser assinado nos trinta dias subsequentes à designação, sob pena de tornar-se esta ineficaz. Nos dez dias que se seguirem ao da sua investidura, deverá o gestor requerer a averbação de sua nomeação na Junta Comercial, à margem do registro da sociedade, mencionando seu nome, nacionalidade, estado civil (argumento que justifica a necessidade do administrador ser pessoa natural), residência, com a exibição de seu documento de identidade, o ato e a data da nomeação e o prazo de gestão (art. 1062).

É de bom alvitre ressaltar a posição de Modesto Carvalhosa¹⁶, que propugna que se a averbação for realizada dentro do prazo de dez dias, os efeitos da investidura retroagirão à data da assinatura do termo de posse. Mas se, por outro lado, a averbação for feita a destempo (fora do prazo de 10 dias do artigo 1062), os efeitos da investidura serão *ex-nunc*, ou seja, prospectivos, não produzindo efeitos perante terceiros os atos no interregno entre a investidura e a averbação, exceto se benéficos ao terceiro de boa fé, tendo em vista a proteção à legítima expectativa.

Por fim, cabe salientar que a nomeação do administrador poderá realizar-se por prazo certo ou indeterminado. No primeiro caso, expirado o

¹⁶ CARVALHOSA, Modesto. Comentários ao código civil: parte especial: do direito de empresa. Coord. Antônio Junqueira de Azevedo, v. 13, p. 120-121.

prazo, necessário se mostra a renovação da investidura (recondução) ou a escolha de um substituto.

2.6 Causas de cessação do exercício da administração

Nos termos do artigo 1.063¹⁷ do Código Civil, há o término do exercício do cargo de administrador nas seguintes hipóteses: i) destituição a qualquer tempo; ii) término do prazo estipulado no contrato social e no documento de designação para o cargo de administrador; e iii) renúncia.

Além desses casos, podem ocorrer outras hipóteses nas quais o término do mandato se impõe, tais como a declaração de incapacidade legal do administrador, o seu falecimento, a sua insolvência, a sua designação para ocupar cargo público incompatível com a manutenção da sua posição etc.

Em regra, a destituição do administrador pode ser *ad nutum*, isto é, ocorrer a qualquer tempo e sem que seja preciso fundamentação em justa causa, salvo estipulação em contrário.

A destituição de sócio nomeado administrador no contrato social reclama a aprovação de titulares de quotas correspondentes a, no mínimo, 2/3 do capital, permitindo-se, entretanto, disposição contratual diversa, para exigir *quorum* maior ou menor (§1º, do artigo 1.063). Se sua investidura se deu em ato separado, a destituição se opera pela vontade que represente mais da metade do

¹⁷ Art. 1.063. O exercício do cargo de administrador cessa pela destituição, em qualquer tempo, do titular, ou pelo término do prazo se, fixado no contrato ou em ato separado, não houver recondução.

§1º Tratando-se de sócio nomeado administrador no contrato, sua destituição somente se opera pela aprovação de titulares de quotas correspondentes, no mínimo, a 2/3 (dois terços) do capital social, salvo disposição contratual diversa.

§ 2º A cessação do exercício do cargo de administrador deve ser averbada no registro competente, mediante requerimento apresentado nos 10(dez) dias seguintes ao da ocorrência.

§ 3º A renúncia de administrador torna-se eficaz, em relação à sociedade, desde o momento em que esta toma conhecimento da comunicação escrita do renunciante; e, em relação a terceiros, após a averbação e publicação.

capital (artigo 1.076, II, c/c artigo 1.071, III). O mesmo *quorum* se estabelece para diretor não sócio nomeado em instrumento separado. Contudo, sendo ele designado no contrato social, o *quorum* já será o correspondente a $\frac{3}{4}$ do capital (artigo 1.076, I, c/c artigo 1.071, V).

O ato de destituição, devidamente instrumentado, será averbado no registro da sociedade, mediante requerimento formulado nos dez dias seguintes ao da ocorrência.

Outra causa de cessação do exercício da administração é o término do mandato, que poderá ser indeterminado ou determinado. Sendo o prazo determinado, quando se verificar o seu termo final, a pessoa não estará mais investida na função executiva da sociedade. Obviamente, se houver recondução, o administrador permanecerá nas suas funções até que expire o novo prazo estabelecido na sua reeleição.

A renúncia também é causa de término da função de administrador. O legislador trouxe regra precisa sobre os efeitos da renúncia, seja com relação à sociedade, seja com relação a terceiros. Deve a renúncia, manifestação unilateral de vontade do administrador, ser veiculada por escrito, ou traduzida em ata de assembléia ou reunião dos sócios, ou ainda em ata de reunião do órgão de administração. O que se mostra importante é que o interessado deve utilizar-se dos meios que tornem inequívoca a sua intenção de deixar o cargo de administração.

De acordo com o § 3º do artigo 1.063, a renúncia torna-se eficaz perante a sociedade a partir do momento em que a ela é dado conhecimento do ato volitivo expressado pelo renunciante (normalmente, do recebimento da renúncia encaminhada por escrito). Em relação a terceiros, sua eficácia depende da averbação no registro competente, além de publicação.

Sobre a necessidade de motivação da renúncia, é interessante citar a doutrina de Egberto Lacerda Teixeira¹⁸:

“Existe estreita correlação entre *o direito de renunciar* (da parte do sócio) e *o direito de destituir* (da parte da sociedade). Se a lei ou contrato social reconhecem a faculdade da destituição *ad nutum*, seguir-se-á (em falta de disposição expressa em contrário) que o gerente possui o direito de *renunciar* a qualquer tempo. Se a destituição depende de ocorrência de *motivo justo*, a renúncia deve, por princípio, sujeitar-se ao mesmo regime.”

2.7 Da responsabilidade do administrador

Como já sabido, a sociedade limitada rege-se subsidiariamente pelas normas da sociedade simples. Mas é possível que seja regida supletivamente pelas normas da Sociedade Anônima, caso o contrato social assim estabeleça expressamente (artigo 1053, CAPUT e Parágrafo Único, Código Civil). Para cada uma dessas limitadas, a responsabilidade será diferente, conforme ensina Fábio Ulhoa Coelho¹⁹:

“ Quando a sociedade está sujeita à regência supletiva do regime das sociedades simples, ela não responde pelos atos praticados em seu nome que forem evidentemente estranhos ao objeto social ou aos negócios que ela costuma desenvolver. Estabelece a irresponsabilidade o art. 1015, parágrafo único, III, Código Civil. É a primeira manifestação, no direito positivo brasileiro, da teoria *ultra vires* (que aliás, não é mais adotada em nenhum outro lugar no mundo, nem mesmo na Inglaterra, onde nascera há mais de um século). Por esta teoria, a pessoa jurídica só responde pelos atos praticados em seu nome, quando compatíveis com

¹⁸ TEIXEIRA, Egberto Lacerda. Das sociedades por quotas de responsabilidade limitada. São Paulo: Max Limonad, 1956, 2 v., p.124-125.

¹⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial. 20.ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 163.

o seu objeto. Se estranho às finalidades da pessoa jurídica, o ato deve ser imputado à pessoa física de quem agiu em nome dela. Quando a sociedade limitada estiver sujeita à regência supletiva do regime das anônimas (porque assim previsto em contrato social), ela responderá por todos os atos praticados em seu nome, podendo, por certo, ressarcir-se dos prejuízos em regresso contra os administrador que excedeu seus poderes.”

Dessa forma, para as sociedades limitadas regidas subsidiariamente pelas normas das sociedades simples, devem ser observados os seguintes princípios, a saber:

- a) o administrador tem o dever de cuidado e diligência (art. 1.011, CC);
- b) a nomeação do administrador deve ser averbada em registro próprio, sob pena de responsabilidade pessoal e solidária (art. 1.012, CC);
- c) responsabilidade pelas perdas e danos cuasados à sociedade por atos em desacordo com a maioria (art. 1.013, §2º);
- d) responsabilidade pelos atos praticados com excesso de poder (art.1.015, parágrafo único);
- e) responsabilidade solidária e ilimitada dos administradores pelo emprego de firma ou denominação da qual não conste a palavra “limitada” ou sua abreviatura (art. 1.158, § 3º).

No que tange às sociedades regidas supletivamente pelas regras das sociedades anônimas, serão aplicáveis os seguintes artigos da Lei nº 6.404/76: 153 (dever de diligência); 154 (finalidade das atribuições dos administradores e desvio de poder); 155 (dever de lealdade); 156 (conflito de interesses); 157 (dever de informar); 158 (responsabilidade dos administradores pelos prejuízos causados à sociedade); e 159 (ação de responsabilidade).

2.7.1 Excesso de poder e teoria *ultra vires societatis*

Somente os atos praticados pelos administradores que estiverem relacionados, direta ou indiretamente, com a atividade econômica desenvolvida pela sociedade a vinculam. Em princípio, a atuação com excesso de poderes não obriga a sociedade, ressalvados os casos de aplicação da teoria da aparência.

Osmar Brina Corrêa Lima²⁰ define o ato *ultra vires societatis* como aquele que praticado pelo administrador além das forças a ele atribuídas pelo contrato social, ou seja, é o praticado com extrapolação dos limites de seus poderes contratuais, com excesso de poder.

Dois artigos do Código Civil, expressamente agasalham a teoria do ato *ultra vires societatis*, a saber: artigos 47 e 1.015.²¹

A regra da não vinculação da sociedade ao ato do administrador que extrapola de seus poderes conflita dois interesses contrapostos que merecem tutela pelo sistema jurídico pátrio, quais sejam: i) o interesse da sociedade que as regras restritivas dos poderes dos administradores sejam obedecidas e os atos de gestão somente vinculem quando praticados de acordo com o estabelecido no contrato social; e ii) os interesses dos terceiros credores de boa-fé que travam relações com a sociedade.

Os terceiros credores de boa-fé que travam relações jurídicas com a sociedade estão protegidos pela teoria da aparência, que decorre do princípio da

²⁰ CORRÊA-LIMA, Osmar Brina. Responsabilidade Civil dos administradores da sociedade anônima. Rio de Janeiro: Aide, 1989, p. 66.

²¹ Art. 47. Obrigam a pessoa jurídica os atos dos administradores, exercidos nos limites de seus poderes definidos no ato constitutivo.

Art. 1015. No silêncio do contrato, os administradores podem praticar todos os atos pertinentes à gestão da sociedade; não constituindo objeto social, a oneração ou a venda de bens imóveis depende do que a maioria dos sócios decidir.

Parágrafo único: O excesso por parte dos administradores somente pode ser oposto a terceiros se ocorrer pelo menos uma das seguintes hipóteses:

I – se a limitação de poderes estiver inscrita ou averbada no registro próprio da sociedade;

II – provando-se que era conhecida do terceiro;

III – tratando-se de operação evidentemente estranhas aos negócios da sociedade.

boa fé objetiva (cláusula geral que se espraia pelo sistema jurídico), protegendo a legítima expectativa do terceiro, que não pode ser prejudicado por um formalismo que inviabilizaria a vida empresarial, que seria que exigir o exame e a avaliação dos poderes contratuais ou estatutários dos administradores a cada transação.

O Conselho da Justiça Federal editou dois enunciados a respeito dos referidos artigos (artigos 47 e 1.015, do Código Civil), são eles: Enunciado nº 145. O art. 47 não afasta a aplicação da teoria da aparência. Enunciado nº 219. Está positivada a teoria *ultra vires* no Direito Brasileiro, com as seguintes ressalvas: (a) o ato *ultra vires* não produz efeito apenas em relação à sociedade; (b) sem embargo, a sociedade poderá, por meio de seu órgão deliberativo, ratificá-lo; (c) o Código Civil amenizou o rigor da teoria *ultra vires*, admitindo os poderes implícitos dos administradores para realizar negócios acessórios ou conexos ao objeto social, os quais não constituem operações evidentemente estranhas aos negócios da sociedade; (d) não se aplica o art. 1.015 às sociedades por ações, em virtude da existência de regra especial de responsabilidade dos administradores (art. 158, II, Lei n. 6.404/76).

Dadas estas interpretações feitas pelo Conselho da Justiça Federal aos artigos 47 e 1.015 do Código Civil, o juiz diante do caso concreto terá que analisar i) se o excesso por parte do administrador, que vai além dos poderes a eles conferidos no ato constitutivo, é razoável, sendo admitido de acordo com a teoria dos poderes implícitos (“quem pode o mais pode o menos”); ii) se o direito de terceiro de boa-fé está sendo prejudicado, tendo ferida sua legítima expectativa.

Nesse dois casos, é de bom alvitre que as relações jurídicas entabuladas pelos terceiros e a sociedade continuem produzindo efeitos. Até porque não é plausível, hodiernamente, diante do dinamismo da vida empresarial, que o terceiro de boa-fé que trave relações jurídicas com a sociedade tenha que exigir

o exame e a avaliação dos poderes contratuais ou estatutários dos administradores a cada transação.

Nesse sentido pode ser citado Osmar Brina Corrêa-Lima²²:

“Em face da regra geral acima enunciada, a moderna teoria do administrador de facto preconiza, em síntese, o seguinte: em situações excepcionais, a sociedade responde pelo ato *ultra vires* praticado em seu nome pelo seu administrador; e pode voltar-se regressivamente contra ele por descumprimento do dever de obediência (ao contrato ou ao estatuto).

A moderna teoria *ultra vires* considera o dinamismo da vida empresarial. Reconhece ser impossível exigir, de quem contrata com a sociedade, principalmente com a sociedade empresária, o exame e a avaliação dos poderes contratuais ou estatutários dos administradores, a cada transação. E procura proteger a boa-fé de terceiros que contratam com a sociedade acreditando na palavra de seu representante.”

3. ASPECTOS GERAIS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

²² CORRÊA-LIMA, Osmar Brina. Responsabilidade Civil dos administradores da sociedade anônima. Rio de Janeiro: Aide, 1989, p. 68.

3.1 Introdução

No Direito Civil, segundo a teoria dualista, a obrigação é dividida em dois elementos, quais sejam: o débito (*debitum* em latim ou *shuld* em alemão) e a responsabilidade (*obligatio* em latim ou *haftung* em alemão). Obrigação é o vínculo jurídico que une o credor e o devedor em torno de uma prestação econômica apreciável. Orlando Gomes²³ assim define obrigação: “*Obrigação é um vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa fica adstrita a satisfazer uma prestação em proveito de outra*”.

O débito é o dever jurídico originário, em que o devedor se compromete a realizar determinada prestação em favor do credor. Descumprido esse dever jurídico originário, surge o dever jurídico sucessivo, que é o segundo elemento da obrigação, a saber: responsabilidade. Está é a sujeição do patrimônio do devedor ao credor, em virtude do inadimplemento do primeiro. É de bom tom colacionar ao presente trabalho a lição do eminente Sergio Cavalieri Filho:

“Devemos a Alois Brinz essa importante distinção entre obrigação e responsabilidade, o primeiro a visualizar dois momentos distintos na relação obrigacional: o do débito (shuld), consistente na obrigação de realizar prestação e dependente de ação ou omissão do devedor; e o da responsabilidade (haftung), na qual se faculta ao credor atacar e executar o patrimônio do devedor a fim de obter a correspondente indenização pelos prejuízos causados em virtude do descumprimento da obrigação originária”²⁴.

²³ GOMES, Orlando. Obrigações. 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2004, p. 15.

²⁴ CAVALIERI FILHO, Sergio. 3. ed. Rev e atual. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 22.

Para o CTN, aquele que pode responder com seu patrimônio pelo inadimplemento de uma obrigação tributária denomina-se sujeito passivo, que pode ser de duas espécies, a saber: contribuinte e responsável.

Geraldo Ataliba assim define o sujeito passivo da obrigação tributária:

“(...) é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo”.²⁵

Paulo de Barros Carvalho assevera que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária “é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.”²⁶

Contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador (acontecimento concreto, ocorrido no meio social, localizado em certas coordenadas de tempo e espaço, que gera, contra o sujeito passivo, a obrigação de pagar tributo)²⁷.

Já o responsável é aquele que, sem apresentar ligação pessoal e direta com a hipótese tributária, pode ser compelido ao pagamento do tributo em virtude de disposição expressa de lei. Dessa forma, diz-se responsável a pessoa que, sem se revestir da condição de contribuinte, tem vínculo com a obrigação

²⁵ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 86

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 208.

²⁷ ROCHA, João Marcelo. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2007, p. 270.

tributária decorrente de dispositivo expresso na lei. O conceito aí enunciado decorre do texto do Código Tributário Nacional, que define "responsável" pelo método da exclusão; vale dizer, define "contribuinte", que é o sujeito que pratica o verbo-núcleo da norma hipotética tributária, e, por exclusão, denomina de "responsável" todo sujeito passivo que responde pela obrigação tributária sem ser "contribuinte", compondo essas espécies o gênero de "sujeito passivo" (arts. 121 e 128 do CTN).

O eminente Bernardo Ribeiro de Moraes apresenta o seguinte conceito de responsabilidade tributária:

“Podemos definir responsabilidade tributária como 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 conseqüências do inadimplemento da obrigação tributária. A responsabilidade tributária, portanto, tem por fonte imediata a lei tributária e por fonte mediata o inadimplemento da obrigação tributária.”²⁸

Nessa esteira, pode-se inferir que a presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no pólo passivo da obrigação na posição que, originariamente, seria ocupada pela figura do contribuinte. Contribuinte é pessoa que, naturalmente, seria o personagem a contracenar com o Fisco, se a lei não optasse, em decorrência de razões de

²⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*, 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, v. 2, p. 502.

política tributária, por colocar outro indivíduo em seu lugar, desde o momento da ocorrência do fato ou em razão de certos eventos futuros.

Cabe salientar que o responsável, como dito alhures, apesar de não ter vinculação direta e imediata com o fato gerador, deve ter uma vinculação mínima com este último, para que não haja uma aberração jurídica de responsabilidade sem justificativa, sem razão de ser.

O próprio artigo 128 do Código Tributário Nacional, ao iniciar o capítulo de Responsabilidade, afirma que a “lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a **terceira pessoa, vinculada ao fato gerador** (...). Daí se extrai uma importante conclusão que será explorada mais tarde, a de que o administrador que não tem efetivo poder de gestão, de comando, de voz ativa dentro da empresa, não tem relação mínima com o fato gerador de tributos da pessoa jurídica para qual labora, não podendo, assim, ser responsabilizado pelos tributos devidos pela pessoa jurídica.

Neste contexto, é útil repisar que o Código Tributário Nacional (artigo 128) traz certas exigências para atribuição da responsabilidade a terceira pessoa, quais sejam: i) previsão em lei (artigo 97, III, CTN); ii) de modo expreso; iii) terceira pessoa vinculada ao fato gerador e iv) excluir o contribuinte (responsabilidade pessoal) ou o incluir supletivamente na relação obrigacional (responsabilidade supletiva).

3.2 Responsabilidade e o momento de sua ocorrência

Nesse ponto, interessa especular a respeito do momento em que surge o pagamento forçado ao responsável. Vale dizer, pode variar o instante em que, segundo a lei, o dever de pagar recai concretamente sobre o responsável. À luz desse critério, a responsabilidade é assim classificada (segundo a doutrina

majoritária): i) responsabilidade por substituição e ii) responsabilidade por transferência.

A responsabilidade por substituição ocorre quando o dever de pagar recai sobre terceiro escolhido antes mesmo da ocorrência do fato gerador. Esta responsabilidade não depende de qualquer evento que seja posterior ao fato gerador. Desde o instante em que surge a obrigação de pagar, decorrente do respectivo fato gerador, a lei já define o responsável como devedor.

Ensina o eminente professor Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.²⁹ que “o substituto passa a ocupar o lugar do contribuinte na relação jurídica tributária, que dela fica excluído. Registre-se que o substituto ocupa o lugar do substituído (contribuinte) desde o nascimento até a extinção da relação jurídica tributária. Entre o substituto e o substituído instaura-se uma relação jurídica de direito comum, e, portanto, não-tributária, da qual decorre, por exemplo, o direito de regresso de que é titular o substituto em relação ao substituído. A figura da substituição só se explica para atender interesse único do Fisco, que tem mais segurança e rapidez na cobrança do tributo em relação à pessoa do substituto, geralmente por ser dotada de maior capacidade econômica.”

O ilustre Ricardo Lobo Torres³⁰ doutrina que “o substituído é totalmente estranho à relação tributária. Para que haja a substituição, é necessário que o contribuinte e o substituto participem do mesmo processo econômico, de modo que entre as suas atividades haja algum nexos. As imunidades e as isenções pertencem ao substituído, e não ao substituto.”

Já o sábio Sacha Calmon Navarro Coêlho³¹, em posição diferenciada, afirma que a substituição é hipótese de sujeição passiva direta, já que, como a obrigação nasce tendo o substituto no pólo passivo, nunca antes desse, alguém

²⁹ ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 436.

³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 9. ed. 2002, p. 227-228.

³¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 604-608.

esteve na condição de obrigado. Aquilo que a doutrina chama de substituto “é na realidade o único contribuinte do tributo”. Para o autor, o melhor seria nominar o substituto de “destinatário legal tributário” para diferenciá-lo do “contribuinte” e considerar ambos como “sujeitos passivos diretos”. Assim, nos termos da lição do renomado mestre, a sujeição passiva direta comportaria dois tipos de obrigados, a saber: a) o ‘contribuinte’, que paga dívida tributária própria por fato gerador próprio; e b) o ‘destinatário legal tributário’, que paga dívida tributária própria por fato gerador alheio (de terceiro), assegurando-lhe, em nome da justiça, a possibilidade de recuperar, contra quem praticou ou esteve envolvido com o fato gerador, o dispêndio fiscal que a lei lhe imputou diretamente, através do *vinculum juris* obrigacional.

Esta responsabilidade (por substituição) pode ser de duas espécies, a saber: i) substituição tributária para trás ou regressiva e ii) substituição para frente, progressiva, por antecipação ou por diferimento.

A substituição tributária para trás é a postergação do pagamento do tributo por uma terceira pessoa, em face de uma anterior ocorrência do fato gerador. É a chamada técnica de diferimento, onde o pagamento é adiado, utilizada no ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) incidente sobre a cadeia de laticínios. Outro exemplo de substituição para trás que pode ser aventado é o que ocorre com o imposto devido pelo produtor rural pecuarista, já que o imposto devido na saída do gado para o matadouro será pago posteriormente pelo próprio matadouro, que passa a ser responsável por um tributo cujo contribuinte é o produtor rural.

A substituição para frente é a antecipação do pagamento do tributo, tendo em vista um fato gerador a ocorrer, o que leva ao cálculo do gravame com suporte em Base de Cálculo fictícia/presumida. A situação parece esdrúxula, eis que a lei então estaria estabelecendo uma obrigação tributária, antes mesmo de ocorrer o que o CTN chama de fato gerador da obrigação.

Assim que foi criada a lei da substituição tributária, vários setores da economia começaram a questionar a constitucionalidade de se cobrar um tributo antes mesmo da ocorrência do fato gerador, já que o próprio CTN determina, no artigo 113, § 1º, que a obrigação de pagar tributos surge com a ocorrência do fato gerador. Para solucionar essa questão, o governo introduziu, através da Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/93, o § 7º do artigo 150, da Constituição Federal.

“Art. 150. (...)

§7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

A fim de elucidar a responsabilidade por substituição para frente, pode-se citar que algumas vezes a lei estadual determina, para certas mercadorias (geralmente mercadorias cujo valor de varejo seja relativamente estável), o recolhimento unifásico do imposto, quando de sua saída da indústria. Os valores recolhidos nesse momento englobam não só a quantia devida em função da saída da indústria, mas também as quantias que seriam devidas nas operações subsequentes (saída do atacadista e saída do varejista, por exemplo). Nessa situação, a indústria recolhe o valor relativo à saída que promove na condição de contribuinte, e recolhe restante na condição de responsável “por antecipação” das operações futuras.

Outro caso bem conhecido é o do ITBI (Imposto sobre transmissão de bens imóveis), em que o fato gerador, dentre outros, é a transmissão da propriedade imóvel por ato oneroso. A transmissão da propriedade imóvel, segundo a lei civil, só ocorre com o registro da escritura de venda no cartório do

Registro Geral de Imóveis. No entanto, as leis municipais, não raras as vezes, impõem ao adquirente a obrigação de pagar o tributo antes mesmo de haver a lavratura da escritura.

Sobre o direito à restituição na hipótese de o fato gerador presumido vir a acontecer, mas em proporções menores ao que foi pago – como no caso do ICMS em que o preço final da mercadoria acabou ficando abaixo daquele valor que a lei presumiu -, o STF (ADI 1851) já se manifestou no sentido de que não há direito do contribuinte de pedir a devolução da diferença. Alegou-se que o texto constitucional, por si só, assegura tão somente a restituição no caso de não ocorrência do Fato Gerador e que pensar diferente subtrairia a praticidade que o mecanismo pretende veicular. Pensamos que tais argumentos não são plausíveis e podemos dar notícia de que o assunto está sendo debatido novamente no Pretório Excelso (ADI 2.675 e 2.777).

Já a responsabilidade por transferência trata-se da escolha de uma terceira pessoa para pagar o tributo, após o Fato Gerador ter surgido contra uma pessoa determinada. Assim, o dever de pagar o tributo surge para alguém (contribuinte – sujeito passivo direto), mas, em razão de um evento determinado (morte, compra e venda de bens etc.), desloca-se (transfere-se) para uma terceira pessoa. A responsabilidade por transferência pode ser subdividida em: (i) responsabilidade por transferência aos sucessores (CTN, arts. 130 a 133); (ii) responsabilidade por transferência a terceiros (CTN, arts. 134); e (iii) responsabilidade por transferência por solidariedade (CTN, art. 124, I).

Como o objetivo deste trabalho de final de curso é analisar a responsabilidade do administrador da sociedade limitada, e como esta responsabilidade não é por transferência, não é de bom alvitre fazer maiores delongas para esmiuçar o assunto da responsabilidade por transferência, que foge do escopo do trabalho.

3.3 Responsabilidade e sua intensidade

A responsabilidade determinada pela lei pode variar também em função da intensidade da vinculação do responsável à respectiva dívida. Ou seja, pode variar a posição que o responsável ocupe na ordem da exigência da dívida. Temos, então, três espécies de responsabilidade, quais sejam: subsidiária, solidária e pessoal.

A responsabilidade é dita subsidiária ou supletiva quando o responsável só pode ser chamado a pagar quando a exigência sobre o contribuinte é impossível, devido à falta de patrimônio suficiente à quitação. Ou seja, estabelece-se uma ordem na exigência: primeiro cobra-se do contribuinte, somente depois cobra-se do responsável.

Podemos, ainda, distinguir a responsabilidade subsidiária em duas espécies: i) em sentido próprio e ii) em sentido impróprio. Na Responsabilidade subsidiária em sentido próprio, incidindo a hipótese legal, a pretensão em concreto para com o responsável surge quando o patrimônio do devedor principal mostrar-se incapaz de satisfazer a inteireza dos créditos tributários (insolvabilidade tributária). Já na Responsabilidade subsidiária em sentido impróprio, incidindo a hipótese legal, a pretensão em concreto para com o responsável surge quando o devedor principal, depois de esgotado o prazo legal ou administrativo, deixa de adimplir o crédito tributário (inadimplência tributária). Como se pode perceber, a concepção de responsabilidade subsidiária em sentido próprio confere importância ao esgotamento da busca de bens do devedor principal, enquanto que a responsabilidade subsidiária em sentido impróprio focaliza a importância da pontualidade, a qual, uma vez esquecida, presume sua incapacidade de solver seus débitos.

A responsabilidade solidária caracteriza-se pelo fato de não haver entre o responsável e o contribuinte qualquer desnivelamento em relação à exigência da dívida. Qualquer deles, indistintamente, pode ser cobrado, sem que a

Fazenda credora tenha que seguir qualquer ordem. O patrimônio atingido será provavelmente aquele que se mostra mais acessível. Tais casos podem ser criados mediante lei ordinária (doutrina majoritária), nos termos do CTN, artigo 124, II.

A respeito da solidariedade, é preciso desfazer confusões conceituais acerca de sua ocorrência na sujeição passiva tributária. Faz-se necessário distinguir três hipóteses: a) Solidariedade entre contribuintes; b) Solidariedade entre contribuinte e responsável; c) Solidariedade entre responsáveis. Na responsabilidade entre contribuintes, duas ou mais pessoas são, desde a incidência da norma tributária principal, devedores da obrigação tributária. Nesse caso, não há que se falar em responsabilidade tributária. Já a solidariedade entre responsáveis é comum em toda espécie de responsabilidade quando há pluralidade de responsáveis. Assim, por exemplo, na responsabilidade subsidiária em sentido próprio, se dois ou mais são os responsáveis, são eles todos solidários entre si, apesar de seus débitos em concreto dependerem da insolvabilidade do contribuinte. Os responsáveis são solidários entre si, mas não com o devedor principal. Não há, aqui, responsabilidade solidária em sentido estrito. A solidariedade entre contribuinte e responsável, por sua vez, ocorre quando a obrigação nasce em face do contribuinte, mas, em decorrência de fato posterior, passa um terceiro a responder solidariamente com aquele, sem benefício de ordem. Nesse caso, respondem os dois igualmente, sendo a pretensão fiscal dirigida diretamente contra os dois. Eis a responsabilidade tributária solidária em sentido estrito.

Pelo que foi exposto, nota-se que a responsabilidade solidária em sentido estrito aproxima-se, na prática, da responsabilidade subsidiária em sentido impróprio. Assim, nesta última espécie, havendo a impontualidade no pagamento do crédito tributário, surgiria a solidariedade entre contribuinte e responsável. A distinção conceitual, ainda assim, é possível, embora de pouca utilidade.

A responsabilidade pessoal determina que a dívida será exigida exclusivamente do responsável. Significa dizer que a lei, nesses casos, deixa de lado a figura do contribuinte. Esta é a posição majoritária da doutrina quanto à responsabilidade do administrador da pessoa jurídica nos casos de infração de lei, contrato social ou estatuto. Aduzem os defensores dessa tese que o caput do art. 135 do CTN, ao prescrever que são "pessoalmente responsáveis" os sujeitos ali designados, acabou por impor a responsabilidade exclusiva dos infratores. Nesse sentido é a lição clássica de Aliomar BALEEIRO: "O caso, diferentemente do anterior (art.134 do CTN), 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"³². Ives Gandra da SILVA MARTINS³³ também adota esse entendimento. Leciona o tributarista que a responsabilidade prevista no art. 134 do CTN deriva de culpa e é subsidiária, enquanto que a prevista no art. 135 do CTN deriva de dolo e, por isso, é pessoal.

³² BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Abreu MACHADO DERZI, 11. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 755.

³³ Inexistência de Responsabilidade Tributária de Sócio Minoritário de Empresa de Auditoria, sem Qualquer Participação em Decisões da Sociedade e sem Qualquer Atuação na Mesma in Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, ano 2, nº 6, janeiro-março de 1994, p. 49, e Arts. 128 a 138, in Ives Gandra da SILVA MARTINS (org.), Comentários ao Código Tributário Nacional, 3ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002, pp. 270-272.

4. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS, ARTIGOS 134 E 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

4.1 Responsabilidade de terceiros

O artigo 135, III, CTN (objeto de estudo da presente monografia) está alocado na Seção III, do Capítulo V, do Código Tributário Nacional. A aludida Seção trata da Responsabilidade de Terceiros. Luciano Amaro³⁴ critica a expressão “terceiros” utilizada pelo Código, já que para o referido doutrinador “todo responsável tributário é um terceiro, no sentido de que não integra o binômio Fisco-Contribuinte (art. 128, CTN)”. No entanto, o Código Tributário Nacional dispõe sobre a responsabilidade de terceiros, como se apenas nas hipóteses previstas pelos artigos 134 e 135 é que houvesse tais figuras.

A responsabilidade de terceiros não se fundamenta na transmissão patrimonial, como é o caso da responsabilidade dos sucessores, mas no dever de zelo que certas pessoas devem ter para com o patrimônio de outrem. Os responsáveis, nessa modalidade, o são exatamente porque se mostram como gestores da vida patrimonial de certos contribuintes (por isso, que repisa-se mais uma vez que o simples fato de ser administrador de uma pessoa jurídica não é suficiente para caracterizar um real poder de gestão, comando que possa ensejar a responsabilidade pessoal do administrador, deve fazer-se um balanceamento de valores, sopesando-os, no qual a primazia da realidade deve prevalecer sobre aspectos formais de mera nomenclatura). Com efeito, o Código Tributário Nacional impõe, mediante certas circunstâncias, a esses gestores, a responsabilidade pelo pagamento dos tributos devidos em relação aos atos praticados sob sua gerência ou supervisão. Não deixa de se tratar de um mecanismo de intuito sancionatório e pedagógico, que tende a estimular que

³⁴ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p.309.

os gestores sejam cuidadosos no trato dos negócios de terceiros, no que tange ao cumprimento das obrigações tributárias.

A responsabilidade de terceiros é cuidada em dois artigos do CTN (artigos 134 e 135).

O primeiro cuida de caso de responsabilidade por transferência, onde o dever de responsabilidade não é concomitante ao fato gerador, mas sim posterior; além disso, é do tipo supletiva (apesar de literalmente o Código falar em solidária).

Já o segundo cuida de caso de responsabilidade por substituição, onde o dever de responsabilidade é concomitante ao fato gerador atribuído, atribuído por lei, independentemente da ocorrência de um evento jurídico posterior. Ademais, é uma responsabilidade pessoal.

4.2 Responsabilidade em razão de intervenção ou omissão: artigo 134, Código Tributário Nacional

Pedimos licença para transcrever o disposto no artigo 134 e seus incisos, para que se siga a análise:

“ 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 que forem responsáveis:

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

II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados e 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 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.”

Deve-se extrair do *caput* do dispositivo que a exigência da dívida sobre os responsáveis só se concebe se presentes cumulativamente dois pressupostos: a) que haja impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, como consta da oração inicial do dispositivo³⁵; b) que o terceiro a quem se impute a responsabilidade tenha interferido no ato tributável ou tenha se omitido indevidamente. Ou seja, o responsável tem que ter colaborado para o não pagamento do tributo, mediante ato seu, ou ter se omitido de providência que lhe era exigível.

Só se pode imaginar a exigência sobre o responsável caso a Fazenda tenha tentado, sem sucesso, a execução dos bens do contribuinte. Deve-se partir do pressuposto de que, embora muitas vezes o contribuinte arrolado no artigo 134 seja uma pessoa natural incapaz (menor, curatelado, tutelado) ou entes desprovidos de personalidade jurídica (espólio, massa falida), sabemos que a capacidade para ser sujeito passivo independe da capacidade civil da pessoa natural e da regular constituição da pessoa jurídica (artigo 126, CTN). Dessa maneira, são contribuintes como outros quaisquer, devendo suportar o peso da exigência tributária. Apenas, no caso de o patrimônio do contribuinte não ser suficiente para quitação da dívida, o patrimônio do responsável poderá ser buscado de forma supletiva. Devemos entender, portanto, que o *caput* do artigo utiliza impropriamente a expressão “solidariamente”, eis que o próprio texto

³⁵ “A responsabilidade solidária dos sócios proprietários prevista no artigo 134, CTN somente incidirá se o cumprimento da obrigação principal não puder ser exigido do contribuinte” (TJMS, RT 780/343). Pela definição do julgado do tribunal, pode-se inferir que apesar da literalidade do artigo 134 afirmar que a responsabilidade solidária, na verdade ela é supletiva ou subsidiária.

impõe uma ordem na persecução da dívida. Trata-se, enfim, de responsabilidade subsidiária e não solidária.

Leciona o professor Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.³⁶ “que a responsabilidade referida no art. 134, embora denominada solidária, é de natureza subsidiária, em razão do que consta na sua oração inicial, que deixa claro só poder a Fazenda Pública acionar o terceiro, se comprovada a impossibilidade da exigência da obrigação principal do contribuinte. Em outras palavras, o sujeito ativo da obrigação tributária deve inicialmente promover a execução fiscal contra os contribuintes mencionados no dispositivo, e se comprovada a ausência ou insuficiência de bens penhoráveis, poderá, neste caso, dirigir-se contra os terceiros. Assim, se a Fazenda executar diretamente qualquer dos terceiros, este poderá invocar o benefício de ordem para que sejam primeiramente executados os bens do contribuinte. Qualquer outra interpretação tornará inócua toda a oração inicial que preside o artigo 134, CTN.”

Segundo Aliomar Baleeiro³⁷ “essa solidariedade se estabelece só nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal por parte do contribuinte, se tais pessoas responsabilizadas intervieram nos atos tributados ou cometeram omissões de deveres que lhe incumbiam, segunda a lei fiscal. O dispositivo repousa na presunção de que as pessoas nele indicadas empregarão o máximo de sua diligência para uma atitude leal em relação ao Fisco nas declarações, informações, pagamento de tributos etc. Se, temerariamente, nos atos praticados por elas ou nas omissões que cometerem, tornarem impossível o implemento da obrigação principal – o pagamento dos tributos em tempo útil -, pagarão solidariamente não só esse tributo, senão também juros de mora e mais a multa de caráter estritamente moratório. Não as do dolo do contribuinte e só deste, ressalvado o disposto nos artigos 135, I, e

³⁶ ROSA JR. Luiz Emygdio F. da Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 453

³⁷ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário brasileiro. 10. ed. Ver. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 490.

136, III, “a”. Note-se que o CTN não se referiu à correção monetária. Mas ela tem o caráter moratório a que se refere o parágrafo único do artigo 134.”

Os terceiros arrolados no artigo 134, CTN, não se responsabilizam pelo simples fato de o contribuinte não ter solvência para arcar com as dívidas tributárias correspondentes. Isto se torna notório, evidente, hialino, na questão de síndico (atual administrador judicial com o advento da Nova Lei de Falências, Lei nº 11.101/05) e da massa falida. Seria ilógico se nomear um administrador judicial e este responder pelas dívidas da pessoa jurídica em recuperação judicial ou falida.

Em verdade, os terceiros elencados no indigitado artigo respondem pelas suas omissões. Eles têm o dever genérico de cuidar dos negócios dos respectivos contribuintes como se seus fossem, de forma que, na abstenção de providência indicada por normas de boa administração, sendo-lhes imputável a omissão, respondem pela dívida tributária não paga. A título de exemplo, pode-se citar que *ex vi* do artigo 18 e 22, I, “f”, da Lei nº 11.101/05, incumbe ao administrador judicial zelar pela correta classificação dos créditos a serem pagos pela massa, sendo que os de natureza tributária gozam de certo privilégio (artigo 83, III, CTN). Caso o administrador não cumpra tal encargo com presteza e atenção, acarretando prejuízo ao Fisco, poderá ser exigido quanto à dívida tributária correspondente, se impossível cobrar-se da massa.

Em cada um dos casos listados pelo artigo 134 existe um dever geral de zelo, legal ou contratual, dos responsáveis para com os negócios dos contribuintes. Faltando o zelo que normalmente se esperaria dele, o responsável será chamado à satisfação da dívida não paga em decorrência de sua incúria, se, obviamente, impossível se exigir dos contribuintes.

Quanto à responsabilidade pelas penalidades, ela só se aplica àquelas de caráter moratório. Bem leciona Bernardo Ribeiro de Moraes³⁸ que “há a

³⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Vol 2. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 521.

necessidade, aqui, também, de o terceiro interferir por ação ou omissão na falta de pagamento dos respectivos tributos” e que “o terceiro não responde, assim, pelas penalidades decorrentes de infração praticada pelo contribuinte, exceção feita na hipótese de haver dolo específico desse terceiro responsável caracterizador da infração tributária.”

Dessarte, aos terceiros citados no referido artigo em análise não é aplicável nenhuma penalidade, exceto as de caráter moratório, que sancionam o não-pagamento do tributo ou o pagamento dele a menor ou fora do prazo. Aliomar Baleeiro assevera que a imposição de penalidades moratórias decorre de “ato imputável ao próprio responsável obrigado ao cumprimento tempestivo dos deveres de administração ou de fiscalização”³⁹

Portanto, a responsabilidade das pessoas elencadas no artigo 134 do Código Tributário Nacional, diante de disposição expressa da própria lei, atinge exclusivamente o valor da dívida originária, com os acréscimos exigidos em razão de demora no pagamento do tributo, englobando, assim, o crédito tributário (dívida originária e multa moratória) e o ônus decorrentes do atraso no pagamento (juros de mora e correção monetária).

4.3 Responsabilidade por excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto: artigo 135, CTN

Citemos o dispositivo em comento, que retrata a responsabilidade de terceiros:

“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:

³⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 754.

- 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.”

O dispositivo trata de responsabilidade pessoal advinda de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contato social ou estatutos.

Desta forma, as pessoas referidas como solidariamente responsáveis pelo artigo 134, CTN (na verdade a responsabilidade é subsidiária), passam nesta hipótese, a ter responsabilidade pessoal, que tem como grande característica a exclusão do contribuinte da relação obrigacional tributária. Além disso, a responsabilidade pessoal é estendida a outras duas categorias de responsáveis não mencionados no artigo 134, CTN, a saber: mandatários, prepostos ou empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Segundo Luciano Amaro⁴⁰, para que ocorra a responsabilidade tributária, definida pelo art. 135, é preciso que o ato praticado pelo responsável “escape totalmente das atribuições de gestão ou administração, o que frequentemente 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.”

O artigo 135 não delimita o que vem a ser excesso de poderes, muito menos infração de lei, contrato social ou estatuto. De forma simplificada, Luciano Amaro⁴¹ ensina que a expressão "excesso de poderes" refere-se à prática de ato para o qual o terceiro não detinha poderes.

Partindo desta lição, tomaremos por ato praticado com excesso de poderes, aquele realizado pelo terceiro, em nome da sociedade, que extrapole os

⁴⁰ AMARO, Luciano. *Op cit.* p. 311.

⁴¹ AMARO, Luciano. *Op cit.*, p.317.

limites dos poderes a ele instituídos para o exercício de suas respectivas funções.

De acordo com a teoria dos poderes implícitos, o administrador pode exercer atos acessórios ou conexos para consecução do objeto social, de acordo com o brocardo: “quem pode o mais pode o menos”. Desta forma, nesses casos não resta configurado o excesso de poderes.

Muito mais difícil, porém, é a definição de "infração de lei, contrato social ou estatutos". 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 no Capítulo 5.3.

5. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES DAS PESSOAS JURÍDICAS, CONSOANTE, INCISO III, DO ARTIGO 135

5.1 Desconsideração da personalidade jurídica

Ensina Sérgio Campinho⁴² que “a regra geral é a da irresponsabilidade pessoal dos administradores pelos atos de representação e gestão ordinárias da sociedade. Os administradores da limitada, à semelhança dos diretores nas sociedades anônimas, não ficam vinculados pessoalmente aos atos regulares de gestão, por serem eles órgão da pessoa jurídica, sendo nessa qualidade que atuam em nome e por conta da sociedade. Ademais, além da condição de efetivo administrador da sociedade é necessário “ que o débito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei.”

Do ensinamento exposto *supra*, depreende-se que o artigo 135, III, CTN é uma exceção à regra da autonomia patrimonial da pessoa jurídica em relação à pessoa física ou natural.

Exceção essa que tem como fundamento de validade a doutrina da desconsideração da personalidade jurídica ou *disregard of legal entity*

Luiz Felipe Silveira Difini⁴³ ensina:

“Quando podem os sócios, gerentes ou administradores ser responsabilizados pessoalmente por tributos devidos por pessoas jurídicas? Tal responsabilidade tem origem na doutrina do *disregard* ou desconsideração da pessoa jurídica, que se desenvolveu no Direito norte-americano. Juízes e

⁴² CAMPINHO, Sérgio. *Op cit.*, p. 256.

⁴³ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de Direito Tributário. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 215.

tribunais, verificando que a ficção da personalidade autônoma das pessoas jurídicas e a limitação a estas da responsabilidade por suas obrigações, distinta da responsabilidade pessoal de seus sócios, estavam sendo utilizadas de forma abusiva para a prática de fraudes contra os interesses dos credores, passaram a desconsiderar a personalidade pessoal dos sócios pelas dívidas da pessoa jurídica. A doutrina do *disregard*, como originariamente concebida (independente de norma legal a respeito), não tem aplicação no Direito brasileiro atual. Mas a legislação nacional incorporou normas que positivaram a possibilidade de responsabilização pessoal dos sócios por obrigações de sociedade: assim, no Direito Comercial, antes da regra do art. 10 do Decreto nº 3.708/19, que tratava das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, agora, do art. 1080, Código Civil, quanto às sociedades limitadas, do art. 158, *caput*, da Lei nº 6.404/76, quanto às sociedades anônimas e, dos arts. 134, VII, e 135, III, CTN.”

Urge afirmar que a desconsideração da personalidade jurídica não se confunde com a despersonalização. Nesta última, o desaparecimento da pessoa coletiva como sujeito autônomo se dá em razão da falta original ou superveniente das suas condições de existência, como, por exemplo, a invalidade do contrato social ou a dissolução da sociedade; enquanto na primeira, subsiste a autonomia subjetiva da pessoa coletiva, distinta da pessoa de seus sócios. Assim sendo, a sanção jurídica na aplicação da teoria da desconsideração não seria a invalidação ou nulidade da sociedade ou do negócio jurídico entabulado, uma vez que não se trata de despersonalização, mas tão apenas de ineficácia da personificação, de forma que, diante de um caso concreto e específico, afasta-se, momentaneamente, a personificação da sociedade. Portanto, desconsideram-se as responsabilidades que da sociedade

decorrem, inclusive a separação patrimonial que dela resulta. Por conseguinte, avança-se no patrimônio individual dos sócios, que passa a responder pessoal e ilimitadamente pelas obrigações da sociedade.

5.2 A mera qualidade de sócio não é suficiente para a incidência do artigo 135, III, CTN

O inciso III do artigo citado trata da responsabilidade dos administradores das pessoas jurídicas. É preciso destacar, desde já, que o fundamento da responsabilização dessas pessoas que detêm poderes de gerência não é sua qualidade de sócio. Assim, o responsável tanto pode ser um "sócio-gerente" – expressão consagrada na jurisprudência – como pode ser um mero diretor contratado. Repetimos: não é sua condição de sócio que determinará sua responsabilidade. Nesse sentido é a lição de Hugo de Brito Machado, quando afirma “que a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade, nos termos do art. 135, III, do CTN, é a condição de administrador de bens alheios. Por isto a lei fala em diretores, gerentes ou representantes. Não em sócios. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, se não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários desta.”⁴⁴

Ensina Sérgio Campinho que “a regra geral é a da irresponsabilidade pessoal dos administradores pelos atos de representação e gestão ordinária da sociedade. Os administradores da limitada, à semelhança dos diretores nas sociedades anônimas, não ficam vinculados pessoalmente aos atos regulares de gestão, por serem eles órgão da pessoa jurídica, sendo nessa qualidade que atuam em nome e por conta da sociedade. Ademais, além da condição de

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, pg. 131.

efetivo administrador da sociedade, é necessário “que o débito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei.”

5.3. O tão-somente inadimplemento do tributo não é suficiente para a caracterização da infração à lei que possa ensejar responsabilidade pessoal do administrador

Antes de expor a hodierna posição do Egrégio Superior Tribunal de Justiça a respeito da responsabilidade tributária do administrador da pessoa jurídica, é útil fazer uma digressão sintética do posicionamento anterior da referida Corte.

Enquanto a Primeira Turma da citada Corte entendia que o mero não-recolhimento de tributo configuraria infração à lei, ensejando a responsabilização com supedâneo no art. 135, III, Código Tributário Nacional; a 2ª Turma do STJ se manifestava em sentido contrário, ou seja, afirmava que o simples inadimplemento tributário não se prestava à caracterização da responsabilidade pessoal do administrador da pessoa jurídica.

O citado dissídio jurisprudencial veio a ser pacificado pela 1ª Seção do citado Tribunal, em sede de Embargos de Divergência⁴⁵ em Recurso Especial nº 174.532/PR, tendo-se consagrado o entendimento de que o não-recolhimento de tributo não configura infração à lei, para fins do disposto no dispositivo legal em comento.

Segundo a atual jurisprudência do STJ, a simples falta de pagamento do tributo e a inexistência de bens penhoráveis no patrimônio da devedora

⁴⁵ “Os embargos de divergência constituem um recurso (CPC, art. 496, VIII), com a finalidade de uniformizar a jurisprudência interna do STF ou do STJ. Seu objetivo é, em última análise, eliminar a divergência *intra muros*, ou seja, afastar um conflito de entendimento na jurisprudência *interna* do tribunal superior”(DIDIER JR., Fredie, DA CUNHA, Leonardo José Carneiro, Curso de Direito Processual Civil. Salvador: Jus Podivm, 2007, v.3. p. 285).

(sociedade por quotas de responsabilidade limitada) não configuram, por si sós, nem em tese, situações que acarretam a responsabilidade subsidiária dos sócios. A ofensa à lei, que pode ensejar a responsabilidade do sócio, nos termos do art. 135, III, do CTN, é a que tem relação direta com a obrigação tributária objeto da execução. Não se enquadra nessa hipótese o mero inadimplemento do tributo. Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. PRESSUPOSTOS DE VIABILIDADE.

1. Para que se viabilize o redirecionamento da execução é indispensável que a respectiva petição descreva, como causa para redirecionar, uma das situações caracterizadoras da responsabilidade subsidiária do terceiro pela dívida do executado. Pode-se admitir que a efetiva configuração da responsabilidade e a produção da respectiva prova venham compor o objeto de embargos do novo executado. O que não se admite - e enseja desde logo o indeferimento da pretensão - é que o redirecionamento tenha como causa de pedir uma situação que, nem em tese, acarreta a responsabilidade subsidiária do terceiro requerido.

2. Segundo a jurisprudência do STJ, a simples falta de pagamento do tributo e a inexistência de bens penhoráveis no patrimônio da devedora (sociedade por quotas de responsabilidade limitada) não configuram, por si sós, nem em tese, situações que acarretam a responsabilidade subsidiária dos sócios.

3. **A ofensa à lei, que pode ensejar a responsabilidade do sócio, nos termos do art. 135, III, do CTN, é a que tem relação direta com a obrigação tributária objeto da execução. Não se enquadra nessa hipótese o descumprimento do dever legal do administrador de requerer a autofalência (art. 8º do Decreto-lei nº7.661/45).**

4. Recurso Especial improvido.⁴⁶

A essa responsabilidade do administrador, pois, atribui-se natureza subjetiva – pressupondo, assim, dolo ou culpa –, e não objetiva. Ou seja, o excesso de poderes, infração da lei ou ao estatuto só podem ensejar responsabilidade pessoal do administrador quando acompanhados de conduta dolosa ou culposa. Nesse sentido:

⁴⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 550405/RS. Primeira Turma, DJ de 06.10.2003, Relator: Teori Albino Zavascki.

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS CONTRAÍDOS PELA EMPRESA EXECUTADA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE SÓCIO-COTISTA. IMPOSSIBILIDADE. **NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DA ATUAÇÃO DOLOSA DO DIRIGENTE.** 1. A citação dos sócios da empresa executada para responder pelo débito em cobrança apenas se afigura viável nas hipóteses em que a exeqüente comprova a atuação dolosa daquelas pessoas, já que, nos moldes em que preconiza o art. 135, III, do CTN, enquanto não for demonstrado o agir pérfido dos dirigentes deve-se presumir legítima a sua atividade. 2. Descabida a remissão feita ao art. 13 da Lei nº 8.620/93 para possibilitar a responsabilização solidária dos dirigentes. É que, sendo lei ordinária, esse dispositivo legal não poderia criar responsabilidade objetiva, a teor do que preconiza o art. 146, III, da Carta.Magna. 3. Ademais, aquele preceito normativo vai de encontro à própria natureza da sociedade por cotas de responsabilidade limitada, na medida em que, em relação às dívidas para com a Seguridade Social, possibilita a responsabilidade solidária dos sócios mesmo após restar totalmente integralizado o capital social da empresa. 4. Agravo de instrumento improvido.⁴⁷

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PENHORA DE BENS PARTICULARES. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL À SÓCIO-GERENTE. AUSÊNCIA DE PEDIDO DE AUTOFALÊNCIA. NÃO-CONFIGURAÇÃO DAS HIPÓTESES PREVISTAS NO ART. 135 DO CTN. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. NÃO-OCORRÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO. RECURSO DESPROVIDO. 1. Decisão contrária ao interesse da parte não pode ser confundida com ausência de prestação jurisdicional. 2. **A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento no sentido de condicionar a responsabilidade pessoal do sócio-gerente à comprovação da atuação dolosa ou culposa na administração dos negócios, decorrente de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Há entendimento também de que a hipótese de dissolução irregular da sociedade possibilita o redirecionamento da execução.** 3. É descabido o redirecionamento da execução ao sócio-gerente, em virtude de esse não haver pleiteado a autofalência da sociedade. Isso porque é o patrimônio da empresa que deve responder pelas obrigações por ela contraídas, somente sendo possível o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente, nos termos do art. 135 do CTN, quando comprovado que ele agiu com excesso de poderes, infração a lei, contrato ou estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. No entanto, a ausência de pedido

⁴⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RESP Nº 835.443 - PE (2006/0072989-0) RECORRENTE : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL – INSS PROCURADOR : MIGUEL LEMOS LONGMAN E OUTROS RECORRIDO : PINTASILVA TRANSPORTES E COMÉRCIO LTDA.

de autofalência, conforme previsto no art. 8º da Lei de Falências, não configura nenhuma dessas hipóteses ensejadoras do redirecionamento da execução. Assim, correta a conclusão a que chegou o acórdão recorrido, no sentido de ser indevida a penhora de bens particulares do sócio-gerente. 4. Recurso especial desprovido.⁴⁸

5.4. Redirecionamento da execução fiscal. Ilegitimidade passiva do administrador responsável. Ônus da prova e meio processual pelo qual se pode alegar ilegitimidade passiva

O percuciente Leandro Paulsen⁴⁹ entende que

“o redirecionamento da execução contra os sócios é, processualmente, admitido. Mas se faz indispensável que o exeqüente demonstre os fundamentos, de fato e de direito, para a execução pessoal do sócio, na medida em que este não estará sendo demandado enquanto contribuinte, mas enquanto responsável tributário. Assim, em se tratando de redirecionamento com suporte na responsabilidade tributária de que trata o art. 135, III, CTN, o juiz deve exigir do exeqüente que demonstre que o sócio exerceu a gerência na época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e que a obrigação decorre de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Evidentemente, não se mostra necessária comprovação exaustiva, pois, neste momento, estará o juiz simplesmente verificando a legitimidade passiva, o que lhe cabe fazer de ofício. Eventual dilação probatória dependerá de provocação do executado em sede de embargos. Deferido o redirecionamento, será o sócio citado em nome próprio.”

⁴⁸ BRASIL. STJ. 1ª Turma. REsp 442.301/RS. Rel. Min. Denise Arruda. j. 17.11.2005. DJ 05.12.2005.

⁴⁹ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 963.

Segundo a Corte Especial, a Certidão de Dívida Ativa⁵⁰ confere ao indicado a condição de legitimado passivo para a relação processual executiva, autorizando que, contra ele, se promova ou se peça o redirecionamento da execução.

Assim sendo, constando o nome do sócio na CDA, a discussão acerca da procedência da indicação de terceiros como co-responsáveis pelo pagamento do crédito tributário (que já é assunto de direito material e não processual) não cabe no âmbito da ação de execução fiscal, sendo cabível em eventual ação de embargos à execução, “que têm natureza de ação autônoma constitutiva negativa, objetivando a desconstituição total ou parcial do título executivo (termo de inscrição em dívida ativa), materializado na CDA⁵¹.” Cabe ao executado, que já teve oportunidade de se manifestar em sede de processo administrativo fiscal de formação do título executivo, fazer prova de que não incorreu na hipótese do artigo 135, III, CTN, a fim de desconstituir o título executivo extrajudicial.

Quando o nome do sócio não consta da CDA, embora o responsável tributário possa ser sujeito passivo da execução (CPC, art. 568, V), deve a Fazenda exequente demonstrar a causa do pedido do redirecionamento, que deve ser uma das situações previstas no direito material, como configuradora da responsabilidade pessoal do administrador. O ônus de provar que o administrador incorreu na hipótese do 135, III, CTN é da Fazenda exequente.

Não constando o nome do sócio na CDA e não havendo prova suficiente produzida pelo Sujeito Ativo Tributário de que o administrador agiu com

⁵⁰ “A inscrição outorga à dívida ativa o privilégio de constituir prova pré-constituída, o que significa que a lei inverte o ônus da prova do processo judicial, onde a regra geral imperante é no sentido de que a prova sempre incumbe a quem alega o fato. Assim, no executivo fiscal, ao invés de o Estado provar que tem o direito a seu favor, cabe ao contribuinte, caso não concorde com a exigência, provar que não deve, que já pagou, ou que deve menos do que lhe é reclamado, sob pena de ser totalmente válida a cobrança”(OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 574).

⁵¹ LOPES, Mauro Luís Rocha. Processo Judicial Tributário. Execução Fiscal e Ações Tributárias. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 102.

excesso de poderes, ou com infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, a responsabilização do sócio é indevida, sendo possível tal alegação por meio de exceção de pré-executividade⁵², por ser a ilegitimidade passiva uma das condições da ação, sendo norma de ordem pública, podendo ser reconhecida de ofício pelo juiz e alegada em qualquer grau de jurisdição sem a necessidade de dilação probatória.

Na prática, significa dizer que quando o nome do administrador não consta da CDA, este não tem legitimidade passiva processual, que tem que ser demonstrada pela Fazenda exequente. Neste caso, para que o administrador citado na execução fiscal exerça seu direito de defesa, não há a necessidade de garantir o juízo, prestando caução do valor referente à execução fiscal, como seria necessária em caso de embargos à execução por força do art. 16, § 1º, da Lei nº 6.830/80.⁵³

Pensar em sentido oposto seria uma aberração jurídica, ferindo de morte as garantias pétreas da Carta Magna Federal, *due process of law*, ampla defesa e contraditória. Ou seja, interpretar de maneira oposta o que vem entendendo o STJ, faria com que o executado, que em nenhum momento teve oportunidade de se manifestar sobre a dívida constituída (já que não foi parte no processo administrativo fiscal), teria que desembolsar um valor muitas vezes inviável para sua capacidade econômico-financeira para poder exercitar o direito de defesa, garantido constitucionalmente e de aplicação imediata.

Seguem decisões nessa linha:

⁵² A exceção de pré-executividade é servil à suscitação de questões que devam ser conhecidas de ofício pelo juiz, como as atinentes à liquidez do título executivo, os pressupostos processuais e as condições da ação executiva” (EDREsp 576713/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 28/06/2004, p. 201). “A teor da orientação jurisprudencial desta Corte, vem-se admitindo a arguição da exceção de pré-executividade para alegar matérias de ordem pública na ação executiva fiscal, tais como as condições da ação e os pressupostos processuais, desde que não se afigure necessário, para tanto, a dilação probatória”(AGA 441064/RS, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 03/05/2004, p.127).

⁵³ Art. 16. O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados: (...)

§1º. Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

“RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. CITAÇÃO DE SÓCIO INDICADO NA CDA. PROVA DA QUALIDADE DE SÓCIO-GERENTE, DIRETOR OU ADMINISTRADOR PELO EXEQÜENTE. DESNECESSIDADE. PRESUNÇÃO DE CERTEZA DA CDA FORMULADA COM BASE NOS DADOS CONSTANTES DO ATO CONSTITUTIVO DA EMPRESA. **É consabido que os representantes legais da empresa são apontados no respectivo contrato ou estatuto pelos próprios sócios da pessoa jurídica e, se a eles se deve a assunção da responsabilidade, é exigir-se em demasia que haja inversão do ônus probatório, pois basta à Fazenda indicar na CDA as pessoas físicas constantes do ato constitutivo da empresa, cabendo-lhes a demonstração de dirimentes ou excludentes das hipóteses previstas no inciso III do art. 135 do CTN. A certidão da dívida ativa, sabem-no todos, goza de presunção juris tantum de liquidez e certeza.** "A certeza diz com os sujeitos da relação jurídica (credor e devedor), bem como com a natureza do direito (direito de crédito) e o objeto devido (pecúnia)" (in Código Tributário Nacional comentado. São Paulo: RT, 1999, p. 786), podendo ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou de terceiro a que aproveite, nos termos do parágrafo único do artigo 204 do CTN, reproduzido no artigo 3º da Lei n. 6.830/80, e não deve o magistrado impor ao exeqüente gravame não-contemplado pela legislação de regência. Recurso especial provido, para determinar a citação do co-responsável e o prosseguimento do processo. (GRIFADO)⁵⁴

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE PESSOAL DE REPRESENTANTE DA PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. DISTINÇÃO ENTRE A RELAÇÃO DE DIREITO PROCESSUAL (PRESSUPOSTO PARA AJUIZAR A EXECUÇÃO) E A RELAÇÃO DE DIREITO MATERIAL (PRESSUPOSTO PARA A CONFIGURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA). ELISÃO DA PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. 1. Não se pode confundir a relação processual com a relação de direito material objeto da ação executiva. Os requisitos para instalar a relação processual executiva são os previstos na lei processual, a saber, o inadimplemento e o título executivo (CPC, artigos 580 e 583). Os pressupostos para configuração da responsabilidade tributária são os estabelecidos pelo direito material, nomeadamente pelo art. 135 do CTN. **2. A indicação, na Certidão de Dívida Ativa, do nome do responsável ou do co-responsável (Lei 6.830/80, art. 2º, § 5º, I;**

⁵⁴ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RESP 544442 / MG ; RECURSO ESPECIAL 2003/0093456-0 Relator(a) Ministro FRANCIULLI NETTO (1117) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 07/12/2004 Data da Publicação/Fonte DJ 02.05.2005 p. 281.

CTN, art. 202, I), confere ao indicado a condição de legitimado passivo para a relação processual executiva (CPC, art. 568, I), mas não confirma, a não ser por presunção relativa (CTN, art. 204), a existência da responsabilidade tributária. 3. Havendo, em sede de embargos à execução, conclusão pela ausência dos pressupostos configuradores da responsabilidade tributária, afaste-se a presunção *juris tantum* de legitimidade da CDA. 4. Recurso especial a que se nega provimento.⁵⁵

Nesse sentido, é bastante elucidativo a seguinte passagem do voto do Sr. Ministro Relator Teori Albino Zavaschi⁵⁶, no Recurso Especial nº 835.443, *verbis*:

“1. É preciso distinguir a relação processual da relação de direito material objeto da ação executiva. Os requisitos para instalar a relação processual executiva são os previstos na lei processual, a saber, o inadimplemento e o título executivo (CPC, artigos 580 e 583), sendo que a circunstância de figurar como devedor no título é condição suficiente para estabelecer a legitimação passiva (CPC, art. 568, I). É por isso que, em doutrina, se afirma que o título executivo exerce, no processo, "importante função de legitimação" (Enrico Tulio Liebman, Embargos do Executado, trad. J. Guimarães Menegale, 2ª ed., SP, Saraiva, 1968, p. 126; no mesmo sentido, Gian Antônio Micheli, Proceso de Ejecución, trad. Santiago Sentis Melendo, Documento: 2446548 - RELATÓRIO, EMENTA E VOTO - Site certificado Página 2 de 4 Superior Tribunal de Justiça Buenos Aires, Ediciones Jurídicas Europa-América, p. 13). Em se tratando de dívida fiscal, o título executivo é a certidão de dívida ativa, cuja formação está disciplinada na Lei 6.830, de 1980 e na qual são indicados os nomes do devedor e dos co-responsáveis (art. 2º, § 5º, I; CTN, art. 202, I). Portanto, a indicação, na Certidão de Dívida Ativa, do nome do responsável ou do co-responsável, confere ao indicado a condição de legitimado passivo para a relação processual executiva, autorizando que, contra ele, se promova ou se peça o redirecionamento da execução. Nesse sentido é a jurisprudência do Tribunal

⁵⁵ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RESP 623926 / RS ; RECURSO ESPECIAL 2003/0222621-4 Relator(a) Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI (1124) Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 21/09/2004 Data da Publicação/Fonte DJ 11.10.2004 p. 240.

⁵⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RESP Nº 835.443 - PE (2006/0072989-0) RECORRENTE : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL – INSS PROCURADOR : MIGUEL LEMOS LONGMAN E OUTROS RECORRIDO : PINTASILVA TRANSPORTES E COMÉRCIO LTDA.

(REsp 272.236-SC, 1ª Turma, Min. Gomes de Barros; REsp 278.741, 2ª Turma, Min. Franciulli Netto).

2. A configuração dos requisitos da legitimação passiva não significa, todavia, firmação de certeza a respeito da existência da responsabilidade tributária. Saber se o executado é efetivamente devedor ou responsável pela dívida, é tema pertencente ao domínio do direito material, disciplinado, fundamentalmente, no Código Tributário Nacional (art. 135), devendo ser enfrentado e decidido, se for o caso, pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução. Assim, apresentado o título executivo, com as formalidades extrínsecas adequadas, estará atendido o requisito - formal - para a propositura (ou para o redirecionamento) da execução, mas não estará, necessariamente, caracterizada a certeza da existência da dívida ou da responsabilidade ou de qualquer outro elemento da relação de direito material referida naquele título. Essa certeza é apenas presumida, em face da presunção, que é relativa, de certeza e liquidez do título (Lei 6.830/80, art. 3º; CTN, art. 204, § único). "Não se descarta", conforme acentuamos em sede doutrinária, "a hipótese de falta de correspondência ontológica entre forma e conteúdo. A norma jurídica individualizada, representada na documentação juntada à inicial, pode não existir efetivamente, ou porque nunca existiu, ou porque deixou de existir; ou pode existir, mas com outra configuração, com outra prestação ou com outro sujeito, diferentes daqueles que os documentos aparentam. Isso evidencia que a forma de exteriorização do título traduz certeza apenas relativa quanto à sua substância, abrindo caminho para controle jurisdicional, por via cognitiva, da relação jurídica em que se insere a prestação. Em outras palavras: a falta de correspondência entre o que o título formal aparenta ser e o que efetivamente ele é em substância, constitui matéria a ser invocada pelo executado, mediante embargos, que, se recebidos, estancarão, até seu julgamento, os atos executivos. (...) O certo é que o título executivo não é prova absoluta da existência da obrigação e, sendo assim, ele autoriza a ação executiva, mas não legitima, necessariamente, os atos de execução. Anotou, a propósito, OVÍDIO A. BAPTISTA DA SILVA, invocando LIEBMAN, que, 'oportunizando a lei, através dos embargos, a destruição do título executivo - quando o direito não exista - acaba condicionando o ato final executivo (que é propriamente a execução), à existência efetiva do direito substancial; e confirmando o entendimento de que o título executivo permite apenas que o credor inicie e desenvolva a atividade executória (que é a 'ação' processual executiva), mas não possa atingir o resultado executivo, se o executado lograr demonstrar, nos embargos, a inexistência do crédito,

configurado no título' (Curso de Processo Civil, 3ª ed. SP, RT, 3ª ed., vol. II, p.33" (Comentários ao Código de Processo Civil - vol. 8, 2ª ed. SP, RT, p. 173).

3. É diferente a situação quando o nome do responsável tributário não figura na certidão de dívida ativa. Nesses casos, embora possa ser sujeito passivo da execução (CPC, art. 568, V), caberá à Fazenda exequente, ao promover a ação ou ao pedir o seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, que há de ser uma das situações, previstas no direito material, como configuradoras da responsabilidade subsidiária. Em antiga jurisprudência do STF a respeito já se afirmava que, "nessas hipóteses, embora o nome do do sócio responsável não necessite figurar na certidão da dívida ativa, mesmo porque a devedora é a sociedade, a petição em que é requerida a citação deve especificar a razão em consequência da qual a execução é dirigida contra um deles"(voto do Min. Soarez Munõz, relator do RE 97.612-4, 1ª Turma, DJ de 08.10.82). Nesse sentido é, também, a jurisprudência aqui firmada, conforme se pode constatar do EREsp 702.232-RS (Primeira Seção, DJ de 16.09.2005), relatado pelo Ministro Castro Meira e do REsp 550405/RS (Primeira Turma, DJ de 06.10.2003), por mim relatado (...)

Quanto ao ônus de provar um dos requisitos a ensejar ou não a aplicação do artigo 135, III, CTN, o Colendo Superior Tribunal de Justiça já firmou entendimento de que quando o nome do administrador não consta da Certidão de Dívida Ativa cabe ao Fisco provar que o administrador agiu com excesso de poderes, infração à lei, contrato ou estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa.

Já quando o nome do administrador consta da CDA, o ônus da prova é do administrador, tendo este que demonstrar que não geria a sociedade na época da ocorrência do fato gerador, não agiu com excesso de poderes, infração à lei

ou ao contrato ou estatuto, e, ainda, que a CDA mostra-se incongruente com o processo administrativo fiscal que a constituiu⁵⁷.

Conforme ensina Sacha Calmon Navarro Coelho⁵⁸ “o preceptivo inverte o ônus da prova. É que a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. Cabe ao devedor a prova inequívoca da sua iliquidez, incerteza ou inexigibilidade. Alegações genéricas, flátuas vozes, não têm o condão de elidir a presunção de certeza e liquidez que milita em favor da dívida inscrita (CDA).”

Neste diapasão, cabe trazer à baila a ementa do Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 702.232/RS, relatado pelo Min. Castro Meira, de 14.09.05.

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.

⁵⁷ A inversão do ônus da prova decorrente da presunção de veracidade da CDA, parte do pressuposto que os fatos ensejadores da responsabilidade tributária do administrador foram devidamente demonstrados no processo administrativo fiscal que antecedeu o ato de inscrição, em que foram ofertados ao responsável o contraditória e a ampla defesa.

⁵⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 776

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 providos⁵⁹.

Chamamos atenção para o fato de ser possível também, consoante jurisprudência copiosa do STJ, o redirecionamento da execução para novos “sócios-gerentes”, sendo irrelevante, portanto discutir eventual vilipêndio, afronta ao artigo 135 do CTN, nos casos de aquisição de fundo de comércio, regulada pelo artigo 133 do mesmo diploma. Neste diapasão, RESP nº 790.112/MG.

É conveniente lembrar que o desaparecimento da pessoa jurídica, porque implica na sua dissolução irregular, em desatenção ao direito de seus credores, não se confunde com a impossibilidade de pagamento por parte de pessoa jurídica existente e em funcionamento, nem tampouco com a liquidação regular ou ainda com a falência da pessoa jurídica inadimplente. Apenas o desaparecimento fático, irregular, autoriza o redirecionamento, em face da patente infração das leis que regem a liquidação das sociedades⁶⁰.

⁵⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp 702232 /RS. EMBARGOS DE DIVERGENCIA NO RECURSO ESPECIAL 2005/0088818-0.Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125). Órgão Julgador: S1 - PRIMEIRA SEÇÃO. Data do Julgamento: 14/09/2005. Data da Publicação/Fonte: DJ 26.09.2005, p. 169

⁶⁰ "SOCIEDADE CIVIL RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE-DISSOLUÇÃO REGULAR POR FORÇA DE INSOLVÊNCIA CIVIL-A jurisprudência tem identificado como ato contrário à lei, caracterizador da responsabilidade pessoal do sócio-gerente, a dissolução irregular da sociedade, porque a presunção aí é a de que os bens foram distraídos em benefício dos sócios ou de terceiros, num e noutro caso em detrimento dos credores; não se cogita, todavia,

Por fim, o que se pode concluir é que o Superior Tribunal de Justiça prestigiou a ampla defesa e o contraditório, à medida em que separou em duas situações diferentes a execução fiscal em face do administrador. Quando o nome do sócio consta da Certidão de Dívida Ativa, isto significa que o mesmo já teve possibilidade de exercer o seu direito de defesa em sede administrativa, podendo agora desconstituir o título executivo, formado administrativamente, em sede de uma ação autônoma, denominada embargos à execução. Já quando o administrador é surpreendido com uma execução fiscal, em que não teve oportunidade de se manifestar em sede administrativa, e a Fazenda não provou que o mesmo agiu dolosamente com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto, este pode alegar ilegitimidade passiva por meio de exceção de pré-executividade.

dessa responsabilidade, se a sociedade foi dissolvida regularmente, por efeito de insolvência civil processada nos termos da lei. Recurso Especial não conhecido." (REsp 45.366/SP- Rel. Min. Ari Pargendler - DJ 28.06.1999)

6 CONCLUSÃO

Neste trabalho final de curso, buscou-se analisar a responsabilidade do administrador da sociedade limitada por obrigações tributárias referentes à pessoa jurídica.

Administrador é a pessoa que age em nome da pessoa jurídica que apresenta, manifestando a vontade da própria pessoa jurídica. Este não pode responder, em regra, pessoalmente por dívidas da pessoa jurídica, pois tem personalidade jurídica distinta da sociedade.

O artigo 135, III, CTN excepciona essa regra, sendo um caso de responsabilidade pessoal do administrador da limitada (que pode até não ser sócio da sociedade). Torna-se necessário, então, delimitar o âmbito de aplicação da referida norma.

A responsabilidade do administrador é subjetiva, ou seja, depende de uma conduta dolosa ou culposa no que tange às situações de excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatutos, descritas pelo artigo. Assim sendo, é vedada a responsabilidade objetiva do administrador, desvinculada de qualquer elemento volitivo. A imputação de responsabilidade tributária ao administrador deriva, assim, da presença de provas ou indícios quanto à sua intenção de agir dolosamente, com vista a prejudicar a Administração Tributária ou ainda a comprovação da prática de um ato irregular de gestão.

A ofensa à lei que pode ensejar responsabilidade do administrador é aquela que tem relação direta com a obrigação tributária objeto da execução, não se enquadrando nessa hipótese o falta de pagamento do tributo, posição essa propugnada pelo Superior Tribunal de Justiça.

Quanto aos meios processuais de defesa do administrador executado pelas dívidas da pessoa jurídica e o ônus de provar os requisitos do artigo 135, III, CTN, é necessário que se separe duas situações distintas: i) quando o nome

do sócio consta da CDA e ii) quando o nome do administrador não consta da CDA.

Quando o nome do administrador consta da CDA, esta já confere legitimidade para o mesmo figurar no pólo passivo da execução fiscal. Impende ressaltar que legitimidade passiva é assunto de direito adjetivo (procesual), logo não é suficiente para gerar a responsabilidade do administrador. O administrador, que já teve oportunidade de se defender em processo administrativo fiscal (afinal seu nome consta do título executivo), deve provar em sede embargos à execução, que não está abarcado pelo artigo 135, III, CTN, desconstituindo o título executivo. Como se observa, a CDA além de conferir legitimidade passiva ao administrador, inverte o ônus da prova, que normalmente incumbe a quem alega.

Quando o nome do administrador não consta da CDA, este já pode alegar ilegitimidade passiva em sede exceção de pré-executividade, caso em que o administrador não terá que garantir o juízo. A Fazenda exequente terá que demonstrar que o administrador incorreu em uma das hipóteses do artigo 135, III, CTN a fim de que possa executá-lo também.

Infere-se, por fim, que o administrador não pode responder pelas situações relacionadas ao risco da atividade comercial, que seria o caso de responsabilizá-lo pelo simples inadimplemento das obrigações tributárias por parte da sociedade. Ademais, em sede de execução fiscal, deve-se prestigiar a ampla defesa e o contraditório, tratando de maneira diversa aqueles que já tiveram oportunidade de responder a processo administrativo fiscal, cujos nomes constam da CDA, e aqueles que sequer tiveram oportunidade de exercer seu direito de defesa.

REFERÊNCIAS

ABRÃO, Nelson. Sociedades Limitadas 9.ed. ver. Ampl. e atual. Conforme o código civil de 2002 por Carlos Henrique Abrão. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. Direito Tributário brasileiro. 10. ed. ver. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2000.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Abreu MACHADO DERZI, 11. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2005

BORBA, Cláudio. Direito Tributário: teoria e 1000 questões. Rio de Janeiro: Elsevier, 22. ed. 2007.

CAMPINHO, Sérgio. O Direito de Empresa à luz do novo Código Civil. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

CAVALIERI FILHO, Sérgio. 3ª ed. Rev e atual. São Paulo: Malheiros, 2002.

COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial. 20.ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008

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

DIDIER JR., Fredie, DA CUNHA, Leonardo José Carneiro, Curso de Direito Processual Civil. Salvador: Jus Podivm, 2007, v. 3.

GOMES, Orlando. Obrigações. 16. ed. Rev. e atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2004.

LOPES, Mauro Luís Rocha. Processo Judicial Tributário. Execução Fiscal e Ações Tributárias. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário, 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, v. 2.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004

ROCHA, João Marcelo. 5. ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2007.

ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TEIXEIRA, Egberto Lacerda. Das sociedades por quotas de responsabilidade limitada. São Paulo: Max Limonad, 1956, 2 v.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 9. ed. 2002.

WALD, Arnoldo. Comentários ao Novo Código Civil, v. XIV: livro II, do direito de empresa. Rio de Janeiro: Forense, 2005.