

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Caroline de Oliveira Prado

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ARTIGO 135, III DO CTN

Sorocaba/SP
2013

Caroline de Oliveira Prado

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ARTIGO 135, III DO CTN

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como exigência parcial para obtenção do Certificado de Conclusão do Curso de Especialização em Direito Tributário pelo IBET.

**Sorocaba/SP
2013**

Caroline de Oliveira Prado

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ARTIGO 135, III DO CTN

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como exigência parcial para obtenção do Certificado de Conclusão do Curso de Especialização em Direito Tributário pelo IBET.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA:

Ass.: _____

Pres.: _____

Ass.: _____

1° Exam.: _____

Ass.: _____

2° Exam.: _____

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, que me iluminou para que pudesse concluir mais esta etapa, e também a minha família pelo incentivo e apoio.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus que sempre me deu capacidade e sabedoria, para selecionar as escolhas certas da minha vida, e, portanto desta jornada.

Às pessoas que de algum modo contribuíram para a realização do presente trabalho como, os professores pelo ensino e conhecimento passado aos alunos, aos colegas de trabalho pelo auxílio e apoio, e a família pelo incentivo e acompanhamento de todos os dias.

“Estudar o direito é, assim, uma atividade difícil, que exige não só acuidade, inteligência, preparo, mas também encantamento, intuição, espontaneidade. Para compreendê-lo é preciso, pois, saber e amar. Só o homem que sabe pode ter-lhe o domínio. Mas só quem o ama é capaz de dominá-lo rendendo-se a ele.”

(Tércio Sampaio Ferraz Jr.)

RESUMO

O presente trabalho tem como finalidade estudar a responsabilidade tributária à luz da disposição contida no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, que imputa a responsabilidade pessoal ao terceiro que no exercício de sua função praticou atos com excesso de poderes ou infração a lei, ao contrato social ou estatutos e que, esteja revestido na função de diretor, gerente ou representante. Ainda, traz em seu bojo considerações necessárias antes de adentrar no tema específico (responsabilidade tributária), tais como os critérios formadores da regra-matriz de incidência tributária, pautando nas definições trazidas pelo CTN sobre o sujeito passivo (contribuinte e responsável) da relação jurídica tributária. Abrange sobre a responsabilidade tributária conceituada em atribuir ao responsável a incumbência de pagar o tributo aos cofres públicos, devido a praticas de atos ilícitos ou em decorrência de atribuição dada por lei; ainda, aborda as causas de existência (arrecadatória e sancionatória); a sua classificação (sucessão, terceiros e infrações); as suas características (responsabilidade pessoal, solidária e subsidiária) e; sua extinção em decorrência da extinção do crédito tributário. Especificamente sobre a responsabilidade atribuída pelo artigo 135, III do CTN, defini-se o que é ilícito, infração, sanção, dolo e culpa; trata sobre a responsabilidade pessoal e por transferência; sobre a inaplicabilidade da teoria de desconsideração da personalidade jurídica e; seus elementos (pessoal e fático). Por fim, trata da responsabilidade tributária no âmbito da execução fiscal, como a possibilidade de inclusão do sócio responsável no processo administrativo e na certidão de dívida ativa; a existência de redirecionamento com a observância ao contraditório e ampla defesa e a prescrição em 5 (cinco) anos; e ainda, os meios de defesa (exceção de pré-executividade e embargos à execução fiscal) para exclusão do responsável do pólo passivo do executivo fiscal.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária; artigo 135, III do Código Tributário Nacional; responsável; infração e execução fiscal.

ABSTRACT

This present essay aims to study the tax liability in the mean of the provisions contained in Article 135, item III of the National Tax Code (CTN), which imputes the personal responsibility to a third that performing its function has practiced actions with excess of power or violation of law, to the social contract or statute, and that is playing on the role of director, manager or representative. Also, it brings few considerations before entering in the specific subject (tax liability), such as the formers criteria of the rule of tax incidence, basing on the definitions brought by CTN on the taxpayer of the legal tax relationship. It covers the tax liability conceptualized in attributing to the responsible the task of paying tribute to the government, due to unlawful acts or as a result of assignment given by law; yet, it addresses the causes of existence (estreat and sanction); its classification (succession, thirds and infractions); its characteristics (personal responsibility, solidarity and subsidiary) and; its extinction due to the extinction of tax credit. Specifically on the responsibility assigned by Article 135, III of CTN, which defines what is unlawful, infraction, sanction, deceit and guilt; comes on personal responsibility and transfer; on the inapplicability of the slight theory of the legal personality and; its elements (personal and factual). Finally, it comes on the tax liability under the tax enforcement, as the possibility of inclusion of a responsible partner for the administrative proceedings and for the certificate of outstanding debt; the existence of redirection with respect to the contradictory and full defense and the prescription within five (5) years; and yet, the defenses (except for pre-execution and embargoes of tax enforcement) to the exclusion of the defendant's responsible of executive fiscal.

Keywords: Tax liability; article 135, III of the National Tax Code; responsible; infraction and tax enforcement.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	11
1.1 Sujeito Passivo	12
1.2 Contribuinte e Responsável	13
1.3 O princípio da capacidade tributária passiva	13
2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	15
2.1 Breves considerações	15
2.2 Conceito de Responsabilidade Tributária	15
2.3 Classificação da Responsabilidade Tributária	16
2.4 Extinção da responsabilidade tributária	18
3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR – ARTIGO 135, III DO CTN	19
3.1 Breves considerações	19
3.2 Aspectos	20
3.3 Elementos	22
3.4 Ônus da Prova	24
4 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR – NA EXECUÇÃO FISCAL	25
4.1 Processo Administrativo	25
4.2 Necessidade de inclusão do nome do administrador na Certidão de Dívida Ativa	26
4.3 Inclusão do nome do administrador após oposição de embargos à execução fiscal	27
4.4 Possibilidade de Redirecionamento	27
4.5 Prescrição para inclusão do nome do responsável	28
4.6 Meios de defesa para exclusão do nome do responsável	29
4.6.1 Exceção de Pré-Executividade	29
4.6.2 Embargos à Execução Fiscal	30
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	31
REFERÊNCIAS	32

INTRODUÇÃO

Em regra, o patrimônio pessoal dos sócios não se comunica com o patrimônio de suas respectivas empresas e, portanto, a pessoa física não se responsabiliza pelas dívidas da pessoa jurídica.

Ocorre que existem exceções previstas no Código Civil e no Código Tributário Nacional que transferem a responsabilidade do pagamento dos tributos e de suas respectivas penalidades, ao sócio administrador que praticou atos ilícitos, com a intenção de gerar os débitos a empresa.

Nessa hipótese, o artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional imputa a responsabilidade pessoal ao terceiro que investido no cargo de diretor, de gerente ou de representante, praticou atos ilícitos, sendo: com excesso de poderes ou infração contrária a lei, ao contrato ou aos estatutos, e que por isso, gerou débitos tributários junto a empresa.

Nota-se que quando ocorre a transferência da responsabilidade ao terceiro, deve ser observado o princípio do contraditório e da ampla defesa em obediência ao devido processo legal, seja no âmbito administrativo ou judicial, bem como, necessariamente o nome do responsável deve ser inserido na Certidão de Dívida Ativa, sob pena de nulidade.

O objetivo do presente estudo é primeiramente abordar a regra-matriz de incidência tributária que marca o núcleo da incidência fiscal, focando no critério pessoal que traz em seu bojo o sujeito passivo (contribuinte e responsável) da relação jurídico tributária.

Analisada essa premissa, aborda-se sobre os aspectos mais importantes da responsabilidade tributária trazida pelo artigo 128 do Código Tributário Nacional, que atribuí ao responsável, vinculado ao acontecimento de ato lícito ou ilícito, a incumbência de pagar o tributo aos cofres públicos.

Por fim, discorre-se sobre a responsabilidade do administrador preceituada no artigo 135, inciso III do CTN, tanto no aspecto geral quanto no decorrer do processo administrativo e no executivo fiscal.

1 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A regra-matriz de incidência se refere a normas padrões que traz em seu bojo regras gerais e abstratas para serem aplicadas nos casos individuais e concretos, no momento oportuno o qual incida a norma padrão.

Na área tributária como bem ensina a doutrina, a RMIT – Regra-Matriz de Incidência Tributária é aquela que marca o núcleo da incidência fiscal, isto é, aquela que institui o tributo.

No que se refere a definição de regra-matriz de incidência tributária, Maria Rita Ferragut ensina que:

Regra-matriz de incidência tributária é norma jurídica, definida por nós como sendo a significação organizada numa estrutura lógica hipotético-condicional (juízo implicacional), construída pelo intérprete a partir do direito positivo, seu suporte físico. Tem por função regular condutas intersubjetivas.¹

Ainda, podemos individualizar a expressão “regra-matriz de incidência”, conforme ensina Aurora Tomazini de Carvalho:

(...) emprega-se o termo “regra” como sinônimo de norma jurídica, porque trata-se de uma construção do intérprete, alcançada a partir do contato com os textos legislados. O termo “matriz” é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção da linguagem jurídica concreta. E “de incidência”, porque se refere a normas produzidas para serem aplicadas².

A regra-matriz de incidência é composta por (i) critérios identificadores do fato, que estão inseridas no campo da hipótese de incidência, sendo: critério material, critério espacial e critério temporal; e também (ii) critérios que estabelecem as relações intersubjetivas e os elementos, que estão inseridas no campo do consequente, sendo: critério pessoal – sujeito ativo e passivo e critério quantitativo – base de cálculo e alíquota.

Analisando brevemente os enunciados dos critérios acima transcritos, obtemos os seguintes entendimentos:

- Critério Material: É composto por verbo seguido de complemento, isto é, descreve a ação a ser realizada pelo sujeito;

- Critério Espacial: Delimita o local em que o evento deverá ocorrer;

¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 25

² CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito**. 2ª ed., São Paulo: Noeses, 2010, p. 376.

- Critério Temporal: O momento em que o evento se tornará fato jurídico;
- Critério Pessoal: Determina os sujeitos da relação jurídica constituída no momento da ocorrência do fato jurídico;
- Critério Quantitativo: É composto por base de cálculo e alíquota. Na área tributária, consiste em o sujeito entregar certa quantia em dinheiro aos cofres públicos.

Para conceituar a responsabilidade tributária, temos que estudar toda a constituição da regra-matriz de incidência tributária, porém, para fazermos a caracterização da responsabilidade o mais importante é concentrarmos minuciosamente no conseqüente normativo, visto que este prescreve os sujeitos que compõe a relação obrigacional, bem como, o *quantum* que incide quando da ocorrência do fato.

Assim, para melhor elucidar, o conseqüente normativo é composto pelo critério pessoal, que delimita o sujeito ativo e o passivo, e pelo critério quantitativo, que estabelece a base de cálculo e a alíquota.

1.1 Sujeito Passivo

O professor Paulo de Barros Carvalho conceitua o sujeito passivo da seguinte forma:

Sujeito passivo 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. É no critério pessoal do conseqüente da regra-matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo.³

Em definição mais objetiva, o sujeito passivo consiste no devedor da obrigação de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária (multa), tendo como verbo um dar, um pagar.

O artigo 121, parágrafo único do Código Tributário Nacional, estabelece os sujeitos que possuem condições de figurar o pólo passivo de uma relação tributária, sendo: (i) o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e (ii) o responsável, quando, sem revestir na condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2009, p. 335.

Do artigo supramencionado, extraí-se que o sujeito passivo vai além daquele que tenha relação jurídica direta com aquele que realizou o fato jurídico, podendo estender a obrigação do recolhimento ao terceiro.

Denota-se, que a Constituição Federal não trouxe em seus textos a determinação do sujeito passivo tributário, sendo atribuído ao legislador ordinário a competência para estabelecer o sujeito passivo da relação tributária, sempre observando os dispositivos contidos na Carta Magna.

1.2 Contribuinte e Responsável

O contribuinte é o sujeito passivo revestido da obrigação de pagar o tributo, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

O responsável é o sujeito passivo incumbido da obrigação de pagar o tributo, quando sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Também nesse sentido são as lições de Maria Rita Ferragut, vejamos:

O “contribuinte” é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no pólo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente.⁴

Concluí-se, que o contribuinte é o sujeito passivo tributário cuja capacidade contributiva se manifesta pelo fato gerador da obrigação tributária; e, o responsável é o sujeito passivo, que pode ser um sucessor ou um terceiro e responder pessoalmente, subsidiariamente e solidariamente.

1.3 O princípio da capacidade tributária passiva

A capacidade tributária passiva consiste na aptidão para ser sujeito passivo de uma relação tributária.

⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 29/30

O artigo 126 do Código Tributário Nacional elenca elementos que o sujeito passivo independe para ser revestido de capacidade tributária, *in verbis*:

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais;

II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.⁵

Analisando o artigo supramencionado, tem-se que a legitimação passiva pode ser atribuída a entes que não possuem personalidade jurídica, conforme previsto no direito privado.

O professor Paulo de Barros Carvalho divide a capacidade tributária passiva em duas hipóteses, sendo: (i) capacidade para realizar o fato jurídico tributário e, (ii) capacidade para assumir a posição de sujeito passivo da obrigação tributária.

Este emérito professor, também ensina sobre a ausência de personalidade jurídica:

Com efeito, reconhece o direito tributário aptidão para realizar o fato, ou dele, participar, a entes, agregados econômicos, unidades profissionais, enfim, organizações de pessoas ou de bens, não contempladas pelo direito privado com personalidade jurídica. A elas confere possibilidade jurídica de promover aqueles acontecimentos hipoteticamente previstos em lei, reputando-os fatos válidos e eficazes para desencadear os efeitos jurídicos característicos, significa dizer, a inauguração do *vinculum jûris* que dá ao Estado o direito subjetivo público de exigir parcelas do patrimônio privado. Este é, sem outros torneios, o campo de eleição do *sujeito capaz* de realizar o fato jurídico tributário, ou dele participar, e os sucessos que nessa conformidade ocorrem assumem a magnitude própria que o direito associa aos chamados *fatos jurídicos tributários*.⁶

Conclui-se, que o artigo 126 do CTN apesar de trazer em seu bojo sujeitos passivos desvinculados de personalidade jurídica, certo é que sempre prescreve o vínculo de pessoa física ou jurídica, que compõe o liame obrigacional tributário.

⁵ BRASIL, Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estado e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 19 março 2013.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2009, p. 303/304.

2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 Breves considerações

A responsabilidade tributária vem inserida no consequente da regra-matriz de incidência tributária onde se estabelece a relação jurídica, isto é, relação obrigacional que existe entre o sujeito ativo e passivo, visando o credor pagamento de um tributo pelo devedor.

Neste contexto, é importante entender o significado do sujeito passivo tributário instituído pelo legislador (tópico anterior); para posteriormente estudar sobre a responsabilidade tributária.

Nota-se, que a responsabilidade tributária pode ser aplicada ao sujeito passivo em diversos casos, podendo ser, pela prática de atos ilícitos conforme previsão dos artigos 135 e 137 do CTN, ou em decorrência de atribuição dada pela lei, independente de prática de atos ilícitos, conforme previsão dos artigos 129 ao 133 do CTN.

A responsabilidade tributária pode ser classificada como: (i) responsabilidade dos sucessores; (ii) responsabilidade de terceiros e; (iii) responsabilidade por infrações.

Por fim, temos que as causas de existência das normas de responsabilidade tributária são: (i) arrecadatória, quando a lei atribui ao terceiro a obrigação de pagar o tributo e, (ii) sancionatória, quando a lei atribui ao terceiro o pagamento pelo tributo, como forma de sanção por ter praticado atos com dolo, tais como: contrário a lei, ao estatuto, ao contrato social, ou ainda, por ter agido com excesso de poderes.

2.2 Conceito de Responsabilidade Tributária

O artigo 128 do Código Tributário Nacional que inicia o Capítulo V da Responsabilidade Tributária prescreve que:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.⁷

No que se refere ao artigo 128 do CTN, ensina Andréa M. Darze o que segue;

Se a regra de responsabilidade for instituída com fundamento no artigo 128, do CTN, o ente tributante deverá eleger como responsável pessoa que mantenha relação com a própria ocorrência objetiva do tributo. Já se o fundamento for uma das regras de responsabilidade relacionadas nos artigos 130 a 138, do CTN, ou qualquer outra disposição que venha a ser acrescida a este rol por deliberação do legislador de normas gerais (com base na cláusula excepcionadora do início do artigo 128), aí, sim, estar-se-á autorizado a estabelecer vínculo não só com a materialidade do tributo, mas com o próprio sujeito que a realiza.⁸

A responsabilidade tributária refere-se ao responsável, que pode estar vinculado ao acontecimento de um fato lícito ou ilícito, isto é, trata-se de uma norma jurídica que prescreve no antecedente um fato não tributário, mas que por previsão legal torna-se apto a gerar responsabilidade e, no conseqüente descreve uma relação jurídica, que possui como sujeito passivo um terceiro, com a incumbência de pagar o tributo aos cofres públicos.

As características da responsabilidade tributária são: pessoal, subsidiária ou solidária. Será pessoal quando competir exclusivamente ao responsável adimplir a obrigação. Será subsidiária quando competir ao responsável o pagamento do tributo ante a impossibilidade de cobrança direta do contribuinte. Será solidária quando competir a vários co-responsáveis o pagamento do tributo.

2.3 Classificação da Responsabilidade Tributária

A responsabilidade tributária possui três classificações, sendo: (i) Responsabilidade por Sucessão ou Transferência: previsão legal – artigos 129 a 133 do CTN; (ii) Responsabilidade de terceiros: previsão legal – artigos 134 e 135 do CTN e; (iii) Responsabilidade por infrações: previsão legal – artigos 136 ao 138 do CTN.

A responsabilidade por sucessão abrange os créditos tributários decorridos de fatos geradores anteriores a sucessão. Os dispositivos legais estabelecem a sucessão da titularidade

⁷ BRASIL, Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estado e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 19 março 2013.

⁸ DARZÉ, Andréa M.. **Responsabilidade Tributária. Solidariedade e Subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 86/87

dos bens nos seguintes casos: (i) por aquisição; (ii) por morte; (iii) por fusão, transformação ou incorporação à pessoa jurídica de direito privado e (iv) por aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional por pessoa natural ou jurídica.

Ao analisar a sucessão de titularidade de bens, Andréa M. Darzé concluiu o seguinte:

Tecidos esses esclarecimentos, podemos concluir que a sucessão da titularidade de bens funciona como causa para que a regra-matriz em sentido amplo entre em relação com referidas regras de responsabilidade, seja no plano geral e abstrato, seja no próprio plano individual e concreto, produzindo efeitos bem diferentes daqueles decorrentes da sua aplicação isolada, na medida em que implica verdadeira sucessão do sujeito passivo do tributo: exclui a obrigação do antigo devedor e coloca pessoa nova (o sucessor) na relação tributária.⁹

A responsabilidade de terceiros vem estipulada em dois artigos do CTN. No que tange ao artigo 134 este “pressupõe duas condições: a primeira é que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação, e a segunda é que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou em relação a este se tenha indevidamente omitido”.¹⁰

Isto ocorre pela impossibilidade de imputar responsabilidade as pessoas do rol apresentado neste artigo, sem que exista uma relação do terceiro com a obrigação tributária e o seu comportamento.

No que diz respeito ao artigo 135, este prevê a responsabilidade pessoal nos casos que decorram de atos praticados com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos (atos ilícitos), evidenciando o dolo para a configuração desta norma; mediante a comprovação pelo Fisco da ilicitude e do dolo. Tema este principal do presente estudo e que será analisado de forma minuciosa, em tópico posterior.

Por fim, a responsabilidade por infrações pode ser aplicada tanto ao sujeito passivo direto - contribuinte, quanto ao sujeito passivo indireto - responsável, que pelo descumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias, se vem obrigados às consequências pela prática de ato culposo, independente de sua intenção.

O artigo 137 traz a responsabilidade pessoal para o executor da infração, nos casos em que as infrações sejam conceituadas por lei como crimes ou contravenções; ou que as infrações sejam crimes de dolo específico ou ainda, que decorram direta e exclusivamente de dolo específico.

⁹ DARZÉ, Andréa M.. **Responsabilidade Tributária. Solidariedade e Subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 160

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 138

2.4 Extinção da responsabilidade tributária

Inicialmente, importante registrar que a responsabilidade tributária se extingue com a extinção do crédito tributário.

As hipóteses de extinção do crédito tributário vêm descritas no artigo 156 do Código Tributário Nacional, sendo:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
I - o pagamento;
II - a compensação;
III - a transação;
IV - remissão;
V - a prescrição e a decadência;
VI - a conversão de depósito em renda;
VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;
VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
X - a decisão judicial passada em julgado.
XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.¹¹

A extinção da responsabilidade tributária, isto é do crédito tributário, decorre do seu desaparecimento, podendo se aplicar as regras contidas no código tributário nacional, conforme elencado no artigo 156, como também pode se aplicar causas extintivas dispostas no direito privado.

Hugo de Brito Machado explica que:

Pode ocorrer, em certos casos, a extinção de um crédito tributário sem que se verifique a extinção da obrigação tributária correspondente, restando por isso o direito de a Fazenda, mediante novo lançamento, constituir outro crédito. É claro que isto somente acontece quanto a causa extintiva tenha afetado apenas a *formalização* do crédito”.¹²

Com isso, temos que a extinção do crédito nem sempre extingue a obrigação tributária a que se refere. Entretanto, ocorrerá também em diversas situações a extinção do crédito tributário, bem como a de sua obrigação, e por consequência, restará extinta a responsabilidade tributária.

¹¹ BRASIL, Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estado e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 19 março 2013.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 201

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR – ARTIGO 135, III DO CTN

3.1 Breves considerações

Em regra, o patrimônio dos sócios não se comunica com o patrimônio de sua respectiva empresa. Ocorre que existem algumas exceções previstas no Código Tributário Nacional, que prevêem a responsabilidade pessoal dos sócios e dos administradores, quando o débito tributário da empresa estiver vinculado à prática de atos culposos ou dolosos.

Por isso, para analisar com clareza a praticas de atos culposos e dolosos, necessário se faz entender a responsabilidade de terceiros vinculados a realização de ilícitos, infrações e sanções.

Nesse diapasão, Maria Rita Ferragut traz em seus estudos sobre responsabilidade tributária, os seguintes conceitos¹³:

Ilícito é ato jurídico voluntário, omissivo ou comissivo, contrário ao comportamento exigido na norma jurídica; é o antecedente de uma norma sancionadora, que corresponde ao descumprimento exigido pelo conseqüente de uma norma dispositiva. É sinônimo de infração, e classifica-se em ação penal (delito) e administrativo.

O vocábulo infração abrange tanto o descumprimento da obrigação principal (...), quanto do dever instrumental (...), pois ambos os fatos podem compor o antecedente da norma sancionadora. Se a infração consistir num crime contra a ordem tributária (Lei n. 8.137/90), será a conduta omissiva ou comissiva que resulte na ocultação de algum fato jurídico relevante ao conhecimento das autoridades fiscais e que, na maior parte das vezes, implica a falta de pagamento do tributo (suprimir ou reduzir tributo, mediante omissão de informações, declarações falsas, fraude à fiscalização, falsificação de documentos fiscais etc.).

Sanção é o conseqüente de uma norma jurídica sancionadora. É a relação jurídica restritiva de direitos, de caráter repressivo, fruto de uma relação de implicação existente a partir da constatação da prática de um comportamento proibido, omissivo ou comissivo, nela previsto (infração).

Estabelecidos os conceitos, verificamos de plano que tanto o ilícito quanto a infração são componentes do antecedente da norma tributária, e a sanção é componente do conseqüente da norma.

¹³ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 103/105

Entretanto, para imputar esta responsabilidade ao terceiro além de vincular o responsável ao ilícito, a infração e a sanção, é necessário que os tenha praticado mediante condutas de dolo ou culpa.

A culpa resulta da pratica de ato ilícito, que causa dano a outrem, pela realização de ato revestido de imperícia, imprudência e negligência. O dolo resulta da pratica de ato ilícito, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo (art. 18, I, CP).

A diferença entre a culpa e o dolo está justamente no *animus*, pois no dolo o agente tem a vontade de praticar o ilícito, o que torna o seu resultado previsível; já na culpa resulta na inobservância de algum dever que lhe competia.

3.2 Aspectos

O artigo 135, III do CTN, dispõe que:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado¹⁴.

Primeiramente, insta esclarecer que a responsabilidade exposta no artigo acima é *pessoal*. Com isso, o responsável é obrigado a responder individualmente e integralmente pela obrigação tributária, devido a pratica de atos ilícitos.

Entretanto, para o Fisco a responsabilidade do terceiro é sempre subsidiária, e por isso, ao constituir o crédito o faz em face da pessoa jurídica, incluindo os responsáveis no pólo passivo da execução.

Nota-se, que o sócio se torna responsável quando estiver investido no cargo de diretor, de gerente ou de representante da pessoa jurídica de direito privado, portanto, se o sócio não exercer essas funções, não poderá ser pessoalmente responsabilizado.

¹⁴ BRASIL, Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estado e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 19 março 2013.

Ainda, para a efetiva responsabilização dos sócios (diretor, gerente ou representante) é imprescindível que as obrigações tributárias resultem de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Ensina Maria Rita Ferragut que a existência de uma infração é condição necessária para responsabilidade, mas não suficiente, pois a conduta do agente deve ser necessariamente dolosa, vejamos:

Por fim, a prática dolosa impõe o reconhecimento de que o administrador tinha a opção entre praticar ou não a infração. Se a opção de evitá-la inexistia, a pessoa não poderá ser considerada responsável, pois lhe faltava o *animus*, em que pese o resultado de seu ato. A única exceção é se o administrador provocou intencionalmente a impossibilidade da opção, a fim de, em última análise, beneficiar-se do ilícito e, ao mesmo tempo, afastar a sua responsabilidade pessoal.¹⁵

Por segundo, registra-se que a imputação da responsabilidade, nos termos do artigo 135, III do Código Tributário Nacional não guarda relação com a teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

Isso ocorre, devido o comportamento do responsável que pratica atos ilícitos a fim de não cumprir a obrigação perante o Fisco, respondendo apenas os sócios com poderes de direção, gerência e representação; concluindo-se, que os demais sócios não se responsabilizam, o que inviabiliza-se a aplicação da teoria da desconsideração, pois caso ocorresse, todos os sócios independentes do cargo que exerçam iriam responder pessoalmente.

Nesse sentido, Fábio Ulhoa Coelho entende que:

Quando são responsabilizados diretores que, embora agindo dentro de sua atribuições, o fizeram com culpa ou dolo, é a culpa ou o dolo próprios que levam a imputar responsabilidade à pessoa natural, responsabilidade de resto inimputável à pessoa jurídica, não havendo portanto qualquer desconsideração.¹⁶

Por terceiro, outro aspecto da responsabilidade tributária do artigo 135, III, é de que se trata de responsabilidade por transferência, pois a obrigação tributária não nasce com a infração de lei, contrato social ou estatuto, mas a responsabilidade é imputada ao terceiro em decorrência dos atos ilícitos por ele praticados.

Nesse sentido, Gelson Amaro de Souza explica:

Portanto, aqui trata-se de transferência de obrigação já existente e não do nascimento dessa obrigação, que são figuras distintas. A infração prevista no artigo 135 nada tem a ver com o nascimento da obrigação transferida, muito embora possa ser capaz, em alguns casos, de gerar nova obrigação tributária, mas essa última já não seria

¹⁵ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 122

¹⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. **A desconsideração da personalidade jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 38

transmitida ou transferida, seria obrigação nova e originária e, em relação a esta, não seja o infrator *mero responsável tributário*, mas sim contribuinte direto ou originário, pois com isso não assume obrigação de outrem, fica sujeito à obrigação própria a que deu causa.¹⁷

Por quarto e último, a responsabilidade do sócio diretor, gerente ou representante possui como âmbito de incidência da obrigação tributária, os créditos decorrentes de obrigações principais e acessórias, independente da natureza.

3.3 Elementos

Adotamos os dois elementos necessários à caracterização da responsabilidade prevista no artigo 135, III do Código Tributário Nacional, ensinados por Maria Rita Ferragut, sendo:

- 1- Elemento Pessoal: Indivíduos sujeitos à responsabilidade;
- 2- Elemento Fático: Condutas que geram a responsabilidade pessoal.

O primeiro elemento refere-se ao sujeito responsável pelo pagamento do crédito tributário que para o presente estudo, resulta nos sócios que possuem as funções de diretor, gerente ou representante.

O diretor tem as suas atribuições definidas pelo direito comercial, em seu artigo 144 da Lei n. 6.404/76, que lhe confere a representação da empresa e a prática dos atos necessários ao seu funcionamento regular, com poderes para constituir mandatários, devendo especificar no instrumento dos atos ou operações que poderão praticar e a duração do mandato, e no mandato judicial, poderá ser por prazo indeterminado.

O gerente tem as suas atribuições definidas no artigo 1.172 e seguintes do Código Civil, que o considera como preposto permanente no exercício da empresa, o autorizando a praticar todos os atos necessários ao exercício dos poderes que lhe foram outorgados; cabendo a ele estar em juízo em nome do preponente, pelas obrigações resultantes do exercício de sua função.

O representante tem as suas funções definidas no artigo 1º da Lei 4.886/65, que confere a pessoa jurídica ou física, sem relação de emprego, a mediação para realização de

¹⁷ SOUZA, Gelson Amaro de. **Responsabilidade tributária e legitimidade passiva na execução fiscal**. 2ª ed. rev., atual. e ampl. Ribeirão Preto: Nacional de Direito Livraria e Editora, 2001. p. 91

negócios, agenciando propostas e pedidos, para transmiti-los aos representados, praticando ou não atos relacionados com a execução dos negócios.

O segundo elemento refere-se as condutas praticadas pelos responsáveis que resultam em atos efetivados com excesso de poderes ou infração a lei, ao contrato social ou estatutos.

O excesso de poderes ocorre quando o sócio administrador praticar algum ato ilícito em nome da empresa, excedendo aos limites estabelecidos no contrato social.

“A infração a lei decorre de toda proposição prescritiva vinculada ao exercício da administração, cujo desrespeito implique a ocorrência dos fatos jurídicos tributários. É a lei que rege as ações da pessoa jurídica e que, de alguma forma, interaja com o ilícito praticado.”¹⁸

Nota-se, que a ausência de pagamento do tributo não gera infração a lei com base no artigo 135 do CTN, pois não foi tipificada como ato jurídico ilícito, e ainda, a infração é identificada em momento anterior ao inadimplemento da obrigação e, quando verificado a falta de pagamento, apenas gera a cobrança do tributo somado às correções legais pelo Fisco ao contribuinte.

A infração ao contrato social ou do estatuto decorre do descumprimento de alguma cláusula estabelecida nesses instrumentos societários.

Por fim, para concluir acerca dos elementos da responsabilidade tributária, baseada no artigo 135, III do CTN, segue abaixo o ensinamento do ilustre professor Hugo de Brito Machado:

E, mesmo quando aqueles que realmente atuam em nome da sociedade, como órgãos desta, é de se frisar que a sua responsabilidade não se configura em face do mero inadimplemento da sociedade dirigida. Aliás, como dito, o item I do art. 135 do CTN torna evidente que a responsabilidade de que cuida esse artigo não decorre do mero inadimplemento do devedor principal (desta cuida o art. 134). Sua responsabilidade decorre da prática de atos (pelo dirigente, não pela pessoa jurídica dirigida) contrários as leis societárias e ao estatuto ou contrato social, pois, nessas hipóteses, tem-se um ato ilícito praticado pela pessoa do dirigente (que atuou fora dos limites da competência que detinha, para agir como órgão da pessoa jurídica dirigida). Se há o mero inadimplemento de um tributo, tem-se que a infração foi praticada pela pessoa jurídica, e não por seu dirigente, não sendo possível responsabilizar este pelos tributos devidos por aquela.¹⁹

¹⁸ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 129

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. São Paulo:Atlas, 2004. p. 244

3.4 Ônus da Prova

Para imputar a responsabilidade ao terceiro com base no artigo 135, III do CTN, é necessário que se comprove todos os requisitos exigidos pela norma legal.

Desta forma, cabe ao Fisco provar que o responsável praticou o ato ilícito, e que este indivíduo estava exercendo a função de diretor, de gerente ou de representante, bem como de que o ato é ilícito e que foi praticado com dolo.

Deve-se considerar sempre, que a responsabilidade pessoal não pode em nenhum momento ultrapassar a pessoa do infrator.

4 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR – NA EXECUÇÃO FISCAL

4.1 Processo Administrativo

O artigo 5º, LIV da Constituição Federal dispõe que: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Com base no artigo supramencionado, pode-se afirmar que este se aplica ao processo administrativo quanto ao responsável enquadrado nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Referente ao processo administrativo ensina Maria Rita Ferragut o que segue:

O processo administrativo é inquisitório e, por isso, revela-se no campo adequado para a contestação da responsabilidade tributária, sempre que o processo tiver cabimento e o Fisco tomar conhecimento de fatos que conduzam ao convencimento de que o administrador praticou o ilícito que lhe gerou a responsabilidade pessoal pela dívida.²⁰

Constata-se, que no processo administrativo aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, LV da CF), assim, extraímos as seguintes possibilidades de apuração e inclusão da responsabilidade do administrador pelo Fisco:

1º Caso o Fisco verifique a responsabilidade pessoal do administrador durante o procedimento de fiscalização (através de provas ou indícios de dolo), deverá ser feita a autuação apenas em face do responsável, devendo ser intimado para impugnar o auto e apresentar provas, se existentes;

2º Caso o Fisco não tenha certeza da responsabilidade pessoal do administrador, poderá autuar tanto a pessoa jurídica quanto a pessoa do responsável, a fim de que se apure no decorrer do processo administrativo a realidade dos fatos;

3º Caso o Fisco deixar de incluir na autuação o responsável, tal ato gerará nulidade por vício formal, cabendo a autoridade instaurar novo auto de infração em face do administrador, desde que, dentro do prazo decadencial;

²⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007. p. 227

Ocorre que corriqueiramente os autos de infrações são instaurados em face apenas da empresa – pessoa jurídica, mesmo quando há prática de atos ilícitos pelo responsável, e apenas quando da distribuição do executivo fiscal é que se inclui o nome do administrador.

4.2 Necessidade de inclusão do nome do administrador na Certidão de Dívida Ativa

O artigo 202 do Código Tributário Nacional dispõe que:

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros.²¹

Diante do artigo acima exposto, em conjunto com o artigo 2º, §5º da LEF que disciplinam sobre os requisitos da certidão de dívida ativa, constata-se que o responsável só poderá ser incluído no pólo passivo da execução fiscal, se constar o seu nome na Certidão de Dívida Ativa – CDA, sob pena de gerar a nulidade desta inscrição e de sua cobrança.

Nesse sentido, vejamos o entendimento de Humberto Theodoro Júnior:

Se não houver procedimento administrativo contra o sócio, nem sequer se extraiu certidão de dívida ativa contra ele, não é possível desviar-se o rumo da execução da sociedade para a pessoa física do sócio não-solidário. Não fica, como é evidente, a Fazenda com o alvedrio de executar qualquer co-responsável, porquanto seu título executivo (certidão) terá força contra os devedores perante os quais foi constituído.²²

Ainda, sobre a validação da certidão de dívida ativa, ensina Marcos Vinicius Neder:

Cumprе ressaltar que extração da certidão com indicação de todos os elementos que compõe a regra-matriz de incidência tributária é, em princípio, condição necessária à eficácia do título executivo, pois a consequência natural da inobservância da forma estabelecida em lei é que o ato seja privado dos efeitos que ordinariamente haveria de ter. Nesse sentido, verifica-se que a identificação do devedor é o primeiro requisito formal do termo de inscrição e o erro na identificação de devedor (contribuinte) e co-responsáveis (sucessores, adquirentes etc.) leva à invalidação da certidão da dívida ativa, porque, no processo de execução, não é esperado se apurarem possíveis responsáveis não listados no título executivo.²³

Portanto, se o Fisco deixar de atender aos requisitos previstos nas normas legais para validação da Certidão de Dívida Ativa, haverá o reconhecimento da ilegalidade de todo o

²¹ BRASIL, Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estado e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 19 março 2013.

²² JÚNIOR, Humberto Theodoro. **Processo de Execução**. 6ª ed. São Paulo: Universitária de Direito, 1981. p. 65

²³ NEDER, Marcos Vinicius. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007. p. 192

processo, e ainda, será verificado a inconstitucionalidade por violação ao princípio do devido processo legal.

4.3 Inclusão do nome do administrador após oposição de embargos à execução fiscal

O artigo 203 do Código Tributário Nacional dispõe que:

Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior ou o erro a eles relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado, o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.²⁴

Observa-se que o artigo 203 do CTN, prioriza devolução ao sujeito passivo o prazo de defesa, e conseqüentemente pela observância aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório (devido processo legal).

Diante disto, poderá haver a inclusão do responsável após a oposição dos embargos à execução fiscal, desde que, seja observados a norma legal contida no CTN e os princípios acima mencionados e por conseqüente, com a substituição da CDA, haja a reabertura do prazo para a defesa e produção de provas do responsável, lhe sendo garantido a prática de todos os atos processuais.

4.4 Possibilidade de Redirecionamento

O artigo 4º, inciso V, da LEF (Lei n. 6.830) dispõe que:

Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra:

(..)

V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado.

A legislação que rege a execução fiscal permite que a execução seja promovida em face do responsável tributário, mesmo que no momento da distribuição da execução não tenha sido constatada a responsabilidade do terceiro, e no transcorrer do processo configure a

²⁴ BRASIL, Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da fazenda pública, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 24 set. 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm. Acesso em: 19 março 2013.

prática de atos ilícitos pelo administrador, podendo-se redirecionar a cobrança do tributo ao responsável.

Nesse sentido, Helena Marques Junqueira afirma que:

Se a ação de execução fiscal inicia-se contra a pessoa jurídica, mas fica comprovado durante o processo que havia, na verdade, a substituição tributária na relação jurídica com o sujeito ativo, a troca dependerá, apenas, da comprovação da ocorrência dos atos ilícitos que possibilitaram o não pagamento do tributo.²⁵

Importante mencionar, o ensinamento do desembargador Itamar Gaino sobre a inaplicabilidade de desconsideração da personalidade jurídica no presente caso:

Apenas o sócio que ostente poderes de gerência, direção ou administração pode ser responsabilizado. Os demais sócios são imunes à incidência da norma, o que torna ainda mais evidente a inaplicabilidade da teoria da desconsideração, pois esta, como adiante será explicitado, ao afastar a personalidade jurídica, tem o dever de expor à execução os bens particulares de todos os sócios, ainda quando estes já tenham integralizado o capital.²⁶

Apenas, deve se atentar conforme já dito, que havendo o redirecionamento ao administrador, ora responsável pela prática de atos ilícitos, deve ser observado o princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal.

4.5 Prescrição para inclusão do nome do responsável

Primeiramente, insta esclarecer, que o redirecionamento da execução fiscal em face do responsável, não pode ser feito a qualquer tempo, havendo um prazo legal para imputação de tal responsabilidade.

Majoritariamente, o Superior Tribunal de Justiça tem firmado posição no sentido de que o responsável pela prática do ato ilícito poderá ser incluído no pólo passivo da execução fiscal em até cinco anos a contar da citação da pessoa jurídica.

Nesse sentido, segue decisão proferida pela Primeira Turma do STJ:

Tributário. Execução Fiscal. Pessoa Jurídica. Redirecionamento da Ação. Sócio. Citação. Prescrição. Arts. 125, III, e 174 do CTN. Art. 8º, § 2º, da Lei 6.830/80.
1. De acordo com o art. 125, III, do CTN, em combinação com o art. 8º, § 2º, da Lei nº 6.830, de 1980, a ordem de citação da pessoa jurídica interrompe a prescrição em relação ao sócio, responsável tributário pelo débito fiscal.

²⁵ JUNQUEIRA, Helena Marques. **A Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores da Pessoa Jurídica**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Pontifca Universidade Católica de São Paulo, 2002. p. 136

²⁶ GAINO, Itamar. **A Responsabilidade dos Sócios na Sociedade Limitada**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 52

2. Fenômeno integrativo de responsabilidade tributária que não pode deixar de ser reconhecido pelo instituto da prescrição, sob pena de se considerar não prescrito o débito para a pessoa jurídica e prescrito para o sócio responsável. Ilogicidade não homenageada pela ciência jurídica.

3. *In casu*, porém, verifica-se que entre as datas de citação da pessoa jurídica (09/07/77) e de citação do sócio (13/08/96) flui o prazo quinquenal (art. 174/CTN), totalizando, simplesmente, 19 anos. Reconhecimento da prescrição.

4. Recurso especial provido.

(REsp 261.627/SP, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 12/09/2000, DJU 1 de 23/10/00, p.122)²⁷

4.6 Meios de defesa para exclusão do nome do responsável

O terceiro (diretor, gerente ou representante) ao qual lhe tenha sido atribuída a responsabilidade tributária, poderá se defender na execução fiscal através dos embargos à execução fiscal o qual necessita de garantia do juízo, ou pela via da exceção de pré-executividade, quando independer de provas.

4.6.1 Exceção de Pré-Executividade

A exceção pode ser utilizada pelo terceiro, considerado responsável pela dívida tributária com base no art. 135, III, do CTN, com a finalidade de demonstrar a ausência de pressuposto legal para sua responsabilização.

Assim, para o cabimento da exceção de pré-executividade é necessário que a matéria a ser analisada seja de ordem pública passível de ser conhecida de ofício pelo juiz a qualquer tempo e que, independa de produção de provas; como por exemplo, o administrador que indevidamente é incluído no pólo passivo, sendo que na época dos fatos não era mais sócio da empresa, ou ainda, que não exercia os cargos de direção, gerência ou representação.

Por fim, a exclusão do sócio do pólo passivo da ação executiva que não tenha praticado qualquer ato ilícito e que preencha os pressupostos acima apontados, pode ser

²⁷ PRESCRIÇÃO, Jurisprudência. Disponível em:

http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=261627&b=ACOR. Acesso em: 19 março 2013

solicitada mediante exceção de pré-executividade, sendo este o meio mais rápido para apreciação do Juiz de suas alegações.

4.6.2 Embargos à Execução Fiscal

Os embargos a execução fiscal são cabíveis quando houver a impossibilidade de utilizar da exceção de pré-executividade.

Nota-se, que utiliza a oposição dos embargos à execução quando houver a necessidade de produção de provas. Entretanto, é preciso preencher um requisito fundamental para utilizar-se desta via defensiva, sendo a garantia do juízo ou oferecimento de bens a penhora, desde que haja o aceite do Fisco.

Feito isso, terá o responsável prazo de 30 (trinta) dias para pleitear sua exclusão do pólo passivo da ação executiva.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como é sabido, a empresa designada de pessoa jurídica de direito privado é o sujeito passivo (contribuinte) revestido de capacidade para realizar o fato jurídico tributário, e derradeiramente, a quem é imputado a obrigação de pagar o tributo aos cofres públicos.

Ocorre que o legislador ordinário ao verificar o manejo dos sócios das empresas para se esquivarem de pagar tributos, atribuiu a eles a responsabilidade pessoal e por transferência do pagamento do tributo ante a prática de atos ilícitos.

Para isto, o artigo 135, III do Código Tributário Nacional dispôs sobre a responsabilidade tributária aos sócios diretos, gerentes e representantes que praticaram atos dolosos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato e aos estatutos; restando o ônus da prova ao Fisco para comprovar a autoria e o vínculo com a função e os atos ilícitos praticados.

Assim, concluímos que apesar da norma legal transferir a obrigação para o responsável, deve ser sempre observado o devido processo legal em cumprimento aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Com isso, garante ao responsável a defesa e produção de provas no âmbito administrativo sob pena de nulidade do auto de infração; e quando incluído no pólo passivo da execução fiscal, obrigatoriamente deve constar seu nome na certidão de dívida ativa, e por fim, quando a apuração da ilicitude se der no decorrer da execução fiscal, mesmo que após a oposição dos embargos à execução fiscal (redirecionamento) deve haver a reabertura do prazo para defesa (exceção de pré-executividade ou embargos à execução fiscal), bem como a possibilidade de prática de os atos processuais.

REFERÊNCIAS

BRASIL, Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estado e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 19 março 2007.

BRASIL, Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da fazenda pública, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 24 set. 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm. Acesso em: 19 março 2013.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito**. 2ª ed., São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2009.

COELHO, Fábio Ulhoa. **A desconsideração da personalidade jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

DARZÉ, Andréa M.. **Responsabilidade Tributária. Solidariedade e Subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007.

GAINO, Itamar. **A Responsabilidade dos Sócios na Sociedade Limitada**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

JÚNIOR, Humberto Theodoro. **Processo de Execução**. 6ª ed. São Paulo: Universitária de Direito, 1981.

JUNQUEIRA, Helena Marques. **A Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores da Pessoa Jurídica**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

NEDER, Marcos Vinicius. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007.

SOUZA, Gelson Amaro de. **Responsabilidade tributária e legitimidade passiva na execução fiscal**.

PRESCRIÇÃO, Jurisprudência. Disponível em:
http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=261627&b=ACOR. Acesso em: 19 março 2013