

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

Patrícia Araujo Nunes

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR, ARTIGO
135, III DO CTN E O ÔNUS DA PROVA**

Porto Alegre

2012

Patrícia Araujo Nunes

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR, ARTIGO
135, III DO CTN E O ÔNUS DA PROVA**

Monografia apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) como requisito parcial à conclusão e aprovação no curso de especialização em Direito Tributário.

Porto Alegre

2012

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo fazer uma análise reflexiva acerca das circunstâncias em que os sócios, na qualidade de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica, serão responsabilizados no âmbito do direito tributário, analisando primeiramente os elementos e os sujeitos da relação jurídico-tributária e as espécies de responsabilidade. Posteriormente, verifica-se a apuração da responsabilidade do sócio, o ônus da prova do fato gerador ensejador dessa responsabilidade, a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal à pessoa do sócio e a necessidade deste constar ou não previamente na Certidão de Dívida Ativa.

Serão enfatizadas tão somente as hipóteses de responsabilidade tributária do sócio, na qualidade de administrador, prescritas no artigo 135, III do Código Tributário Nacional.

Palavras-chave: responsabilidade tributária dos sócios. redirecionamento da execução fiscal. certidão da dívida ativa. processo administrativo. ônus da prova.

ABSTRACT

This paper aims to analyze the circumstances in which partners, acting as directors, managers or representatives of legal entities, shall be directly liable under the tax law. First it will analyze the elements and subjects of the tax imposition and its species, then it will analyze the determination of partners liability and the need for proof of liability, as well as the possibility of redirecting tax foreclosure to the partner instead of the legal entity whether it is included in the overdue federal liabilities certificate or not.

This papers only exams partners liability under the cases of section 135, II, of the National Tax Code.

Key-words: partners tax liability; redirection of tax foreclosure; overdue federal liabilities certificate; tax assessment; burden of proof

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	8
2.1 SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	10
2.1.1 Sujeito Passivo da Obrigação Tributária Principal.....	12
2.1.2 Sujeito Passivo da Obrigação Tributária Acessória	12
3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	13
3.1 AS ESPÉCIES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	15
3.1.1 Responsabilidade dos Sucessores	15
3.1.2 Responsabilidade de Terceiros	17
3.1.3 Responsabilidade por Infrações	19
4 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR E O ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	20
4.1 A APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE	22
4.2 O ÔNUS DA PROVA DO FATO JURÍDICO DA RESPONSABILIDADE DO SÓCIO- ADMINISTRADOR.....	26
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	32
REFERÊNCIAS	35

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho se propõe a abordar o tema da responsabilidade tributária dos sócios, com ênfase aos casos previstos no artigo 135, III do Código Tributário Nacional.

A abordagem dessa temática justifica-se pelo fato de possuir enorme importância nos dias atuais, pois compreende desde as pequenas empresas, até as grandes redes societárias, e tem preocupado sócios investidores, empreendedores e inúmeros outros participantes no âmbito empresarial.

Antes de adentrar-se no tema que será o objeto deste trabalho, qual seja, *a responsabilidade tributária do sócio-administrador, artigo 135, III do Código Tributário Nacional e o ônus da prova*, é necessário abordar alguns institutos do Direito Tributário, como os elementos que integram a relação jurídico-tributária.

Para melhor compreensão do tema, são necessárias algumas considerações, portanto, inicialmente faz-se um estudo sobre os aspectos conceituais da natureza da obrigação tributária, dos sujeitos dessa relação e as espécies de responsabilidade tributária, para que se possa compreender a lógica da imputação da responsabilidade tributária ao sócio e sua amplitude.

Assenta-se, primeiramente que a pessoa jurídica possui personalidade jurídica distinta dos seus sócios, e que, portanto possui patrimônio inconfundível e incomunicável com o patrimônio individual destes. Ocorre que, segundo o Código Tributário Nacional poderá ser responsável pelo crédito tributário, uma terceira pessoa, que não o contribuinte, mas que esteja diretamente vinculada ao fato gerador ou possua vínculo com a obrigação por expressa disposição da lei.

De acordo com o texto legal, são três as espécies de responsabilidade, quais sejam: Responsabilidade dos Sucessores, Responsabilidade de Terceiros e Responsabilidade por Infrações.

A Responsabilidade de Terceiros é tratada pelo artigo 134 do Código Tributário Nacional, o qual prevê as hipóteses de solidariedade, sendo aplicável tão somente quando há impossibilidade de exigir o cumprimento da obrigação principal por parte do contribuinte. Assim, os agentes elencados no artigo 134 do Código Tributário Nacional figurarão como sujeito passivo da execução fiscal.

Verifica-se, porém que de acordo com o artigo 135 do Código Tributário Nacional, o terceiro será pessoalmente responsável pelos créditos tributários, respondendo inclusive com seu patrimônio pessoal, em virtude de ter praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, sendo esta a questão principal a ser explorada.

Realiza-se, portanto o estudo sobre a apuração da responsabilidade tributária do sócio, como substituto tributário, analisando a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal à pessoa deste, trazendo ainda breve análise referente à teoria da desconsideração da personalidade jurídica e as circunstâncias em que se poderá responsabilizar pessoalmente o sócio no âmbito tributário, bem como os elementos e requisitos a serem observados para que de fato seja o sócio responsabilizado. Analisa-se também a quem caberia o ônus da prova do fato gerador ensejador dessa responsabilidade, levando em consideração que a Certidão de Dívida Ativa goza de presunção de liquidez e certeza, trazendo os atuais entendimentos jurisprudenciais.

O objetivo deste trabalho de pesquisa é, portanto, demonstrar o alcance da responsabilização tributária dos sócios e quais os limites a serem observados, delimitando e diferenciando metodicamente os casos em que os sócios podem ou não ser responsabilizados.

2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A doutrina define, em outras palavras, a obrigação tributária como sendo um vínculo jurídico que nos obriga a prestar algo a outrem, pelo qual o sujeito ativo, com base exclusivamente na legislação tributária, pode exigir do sujeito passivo o cumprimento de uma prestação tributária positiva ou negativa. A lei tributária em regra geral institui obrigações de fazer e não fazer (no sentido de abster-se), onde em caso de descumprimento por parte do contribuinte, incidirão penalidades.

Paulo de Barros¹ define a relação jurídica da seguinte maneira:

Relação jurídica, como tantas outras expressões usadas no discurso jurídico, prescritivo ou descritivo, experimenta mais de uma acepção. É relação jurídica o liame de parentesco, entre pai e filho, o laço processual que envolve autor, juiz e réu, e o vínculo que une credor e devedor, com vistas a determinada prestação. Iremos nos ocupar dessa derradeira espécie, que nas regras de comportamento atua decisivamente. Para a Teoria Geral do Direito, relação jurídica é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.

A obrigação tributária poderá ser principal ou acessória, segundo o Código Tributário Nacional², onde a primeira seria o pagamento do tributo propriamente dito ou penalidade pecuniária, de natureza patrimonial, enquanto que a acessória seriam os “deveres” do contribuinte, prestações, que permanecem mesmo com a extinção ou inexistência da principal, sendo que ambas concretizar-se-ão somente com a ocorrência do fato gerador.

A conotação das obrigações tributárias, advinda do artigo 113³ do CTN, é distinguida pelo jurista Aliomar Baleeiro⁴ da seguinte maneira:

A diferença entre a obrigação principal e obrigação acessória reside no fato de que a primeira tem como objeto um dar dinheiro ao Estado, ou prestação

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 286

² CTN. Código Tributário Nacional.

³ BRASIL. Art. 113 – A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

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

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 701.

patrimonialmente avaliável; a segunda tem como objeto um fazer ou não fazer alguma coisa, despida a prestação em si de estimabilidade patrimonial.

A obrigação acessória, apesar de assim denominada no Direito Tributário, não possui a conotação de dependência, pelo contrário, tem vida própria e independe da obrigação principal, incidindo no caso de descumprimento, penalidade pecuniária, ou seja, aplicação de multa (Art. 113 § 3º). São também chamadas de deveres instrumentais ou formais, tendo em vista que seu objeto carece de patrimonialidade.

Enquanto a obrigação principal decorre de lei, a acessória poderá advir de outras normas que integrem a legislação tributária visando atender os interesses do fisco quanto à fiscalização e arrecadação dos tributos, correspondendo a qualquer exigência que não o pagamento do tributo em si.

Aliomar Baleeiro⁵ assim conclui:

(...) que o critério distintivo essencial das obrigações é que inerente à obrigação principal, está a estimabilidade patrimonial da prestação, porém inexiste na acessória, e a característica comum a elas é que ambas são transitórias, pois uma vez cumprida a prestação, extingue-se o dever.

Ainda segundo o CTN, em seus artigos 114 e 115, o fato gerador da obrigação tributária é a situação definida em lei com necessária e suficiente à sua ocorrência, enquanto que na obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. Quando esta situação definida em lei materializa-se, ocorre a incidência do tributo, que poderá corresponder a um fato, conjunto de fatos ou a uma situação jurídica, como resta claro no artigo 116⁶ do CTN e muito bem elucidado por Aliomar Baleeiro⁷, senão vejamos:

O Código Tributário Nacional reporta-se a fatos geradores que são situação de fato e a fato geradores que são situação jurídica. (...) O que o Código Tributário Nacional quer dizer é que existem certos fatos geradores que configuram singela execução ou

⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 701.

⁶ BRASIL. Art. 116 Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:
I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

II – tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 711.

situação de fato de obrigações oriundas de outros fatos jurídicos múltiplos e numerosos, em que a relevância tributária não está posta no ato ou negócio mercantil originário, mas na execução ou efeitos concretos deles resultantes.

Em suma, o fato gerador da obrigação tributária acessória, é qualquer situação, que na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal, exemplo disto seria a exibição de livros, registros contábeis, declarações, entre outros. Em outras palavras o fato gerador da obrigação tributária acessória decorre de lei, decreto ou norma complementar, conforme o artigo 115 do CTN que utiliza a expressão “legislação tributária”, cujo conceito está definido no artigo 96⁸ do CTN e, visa atender aos interesses do fisco, quanto à fiscalização e arrecadação dos tributos.

2.1. SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Como visto antes, a obrigação tributária é o vínculo jurídico entre dois sujeitos, chamados de Sujeito Ativo e Sujeito Passivo, definidos nos artigos 119, 121 e 122 do CTN⁹.

O Sujeito Ativo é a pessoa jurídica de direito público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) que diretamente pode exigir o cumprimento da prestação tributária. Augusto Becker¹⁰, afirma que “*no polo positivo de relação jurídica tributária, podem assumir posição de sujeito ativo o órgão estatal, desde que exerça exclusivamente ou simultaneamente função executiva e esteja revestido de personalidade jurídica*”. Algumas pessoas jurídicas de direito privado, também se tornam sujeitos ativos da obrigação tributária, como é o caso da Ordem dos Advogados do Brasil, Conselhos Regionais, Sindicatos, entre outros, porque a eles compete exigir o cumprimento das prestações tributárias relativas às contribuições de que trata o artigo 149¹¹ da Constituição Federal.

⁸ BRASIL. Art. 96 A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

⁹ BRASIL. Art. 119 Sujeito Ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência de exigir o seu cumprimento.

Art. 121 Sujeito Passivo da Obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei;

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

¹⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 274.

¹¹ BRASIL. Art. 149 Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

Paulo de Barros¹², assim conceitua o sujeito ativo:

O sujeito ativo, que dissemos ser o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, no direito tributário brasileiro pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, mas não visualizamos óbices que impeçam venha a ser pessoa física. Entre as pessoas jurídicas de direito público, temos aquelas investidas de capacidade política – são as pessoas políticas de direito constitucional interno – dotadas de poder legislativo e habilitadas por isso mesmo, a inovar a organização jurídica, editando normas. Há outras, sem competência tributária, mas credenciadas à titularidade de direitos subjetivos, como integrantes de relações jurídicas obrigacionais. Entre as pessoas de direito privado, sobressaem as entidades paraestatais que, guardando a personalidade jurídico-privada, exercitam funções de grande interesse para o desenvolvimento de finalidades públicas.

Aliomar Baleeiro¹³ complementa que *“tal fenômeno é usual quando o tributo se destina a custar serviço descentralizado ou personalizado da administração indireta do Estado, de personalidade pública ou privada, desde que exerçam função de utilidade pública”*. Essa competência de poder cobrar, exigir e fiscalizar lhes fora conferida pelo próprio poder estatal.

Com a ocorrência do fato gerador e conseqüente incidência da obrigação tributária é possível identificar a pessoa do sujeito passivo, que é a pessoa física ou jurídica obrigada, por lei, ao cumprimento da obrigação tributária principal ou acessória, estando ou não em relação direta e pessoal com o respectivo fato gerador. O CTN distinguiu o sujeito passivo da obrigação principal e o sujeito passivo da obrigação acessória, e ainda em relação ao primeiro, distingue as figuras do contribuinte e do responsável.

Paulo de Barros¹⁴ define o sujeito passivo com sendo *a pessoa 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*.

Nas palavras de Sacha Calmon¹⁵, *“o sujeito passivo é denominado pelo CTN de contribuinte quando realiza, ele próprio o fato gerador da obrigação, e de responsável quando, não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo”*.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 301

¹³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 718.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 304

¹⁵ COELHO Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 683.

2.1.1 Sujeito Passivo da Obrigação Tributária Principal

Sujeito Passivo da Obrigação Tributária Principal é aquele, obrigado por lei, a pagar o tributo ou penalidade pecuniária. Segundo o CTN¹⁶ o sujeito passivo da obrigação principal que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador será chamado de contribuinte (sujeito passivo direto) e, de responsável (sujeito passivo indireto) quando sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei.

Assim, o contribuinte é a pessoa que participou diretamente da situação em que ocorreu o fato gerador, auferindo uma vantagem econômica e que, portanto deverá pagar o tributo. Nas palavras de José Eduardo Soares de Melo “*a íntima conexão da pessoa com a materialidade é que tem a virtude de revelar a figura do contribuinte, porque ao realizar fato imponível, terá que recolher aos cofres públicos uma parte da respectiva grandeza econômica qualificada como tributo*”.¹⁷

Em alguns casos é fácil identificar o contribuinte, por exemplo, em relação ao Imposto de Importação – II, o contribuinte será o importador, no caso do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, o contribuinte só poderá ser o proprietário do veículo, devido à relação pessoal e direta. Entretanto como cita Aliomar Baleeiro¹⁸ “*se o legislador, ao invés de eleger um contribuinte, coloca no polo passivo da norma tributária uma outra pessoa, diferente daquela partícipe do pressuposto, estaremos diante do responsável*”. Exemplo desta possibilidade está no Imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a ele relativos, em que o artigo 42 do CTN dispõe que “*Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei*”, ou seja, será a pessoa eleita pelo legislador municipal.

2.1.2 Sujeito Passivo da Obrigação Tributária Acessória

A teor do artigo 122 do CTN “*Sujeito Passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam os seus objetos*”.

¹⁶ BRASIL. Art. 121 parágrafo único, I e II.

¹⁷ MELO, José Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007. p. 240.

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 724.

Carlos Nascimento¹⁹ apresenta o seguinte entendimento:

(...) o sujeito passivo da obrigação tributária acessória é a pessoa distinta daquela que tem a obrigação de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária (multa). Está adstrita ao cumprimento de prestações exigidas pelo sujeito ativo. (...)

Na verdade, essas prestações podem resultar num fazer (o sujeito passivo é obrigado a prestar declarações do imposto de renda); num não-fazer (não realizar atividade que implique na configuração de importações não permitidas ou transportar mercadorias sem o competente documento fiscal); num suportar ou tolerar (a fiscalização da administração tributária em papéis e livros fiscais e contábeis).

Tem-se então que sujeito passivo da obrigação tributária poderá ser tanto o contribuinte quanto terceiros, por expressa disposição legal, uma vez que obrigação acessória consiste em prestações (positivas ou negativas), obrigações de fazer e de não fazer estabelecidas pela legislação tributária no interesse da fiscalização, de cunho não patrimonial, ou seja, qualquer dever, que não o pagamento do tributo em si ou penalidade pecuniária.

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Junto à figura do Sujeito Passivo há a questão da solidariedade exposta no artigo 124²⁰ do CTN, onde serão solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse na situação que constitua o fato gerador ou aquelas expressamente designadas por lei.

O referido artigo traz a questão da solidariedade, que não seria uma forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária e sim, um modo de graduação da responsabilidade daqueles que já estão no polo passivo. Trata-se aí de solidariedade passiva, ou seja, situações em que mais de uma pessoa estará na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, respondendo cada um pela dívida tributária inteira, dando em contrapartida ao sujeito ativo, o direito de exigir o cumprimento da obrigação, de ambos simultaneamente, somente de um ou de um e depois do outro, até ver satisfeito seu crédito.

O recolhimento do tributo poderá também ser exigido de pessoa que não possua vínculo pessoal e direto com o fato gerador, por decorrência de expressa disposição legal, porém o legislador não pode atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo a qualquer

¹⁹ NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Curso de direito tributário*: para os cursos de direito, economia, administração e ciências contábeis. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 128

²⁰ BRASIL. Art. 124 São solidariamente obrigadas:

I – As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – As pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

terceiro, em razão do que dispõe o artigo 128²¹ que complementa e esclarece o disposto no artigo 121, parágrafo único, II do CTN. O artigo 128 do CTN reporta-se a dois tipos de responsabilidade, a responsabilidade superveniente de terceira pessoa por fato gerador alheio, e a responsabilidade por substituição, quando o dever de contribuir é imputado pela lei a uma pessoa não envolvida diretamente ao fato gerador, mas que mantém vínculo com o substituído que lhe permite tal atribuição.

Após definir a figura do responsável no artigo 121, o CTN traz a questão da responsabilidade tributária, tratando apartadamente da responsabilidade dos sucessores, da responsabilidade de terceiros e da responsabilidade por infrações. Não obstante, a lei ao atribuir a obrigação tributária a um terceiro, qual seja o responsável, poderá excluir a responsabilidade do contribuinte através da chamada substituição tributária ou manter este como responsável subsidiário, de modo que se o terceiro responsável não adimplir a obrigação, o contribuinte será chamado para supri-la.

José Eduardo Soares de Melo²² assim manifesta-se sobre a substituição:

Trata-se a substituição de imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte. O substituto tem que decorrer naturalmente do fato imponível, da materialidade descrita (hipoteticamente) na norma jurídica, não podendo ser configurado por mera ficção do legislador. Deve inserir-se em uma realidade do sistema jurídico, permeada pelos princípios da segurança, certeza e do direito de propriedade, uma vez que o patrimônio das pessoas só pode ser desfalcado por fatos efetivamente realizados e que contenham ínsita a capacidade contributiva.

Somente a lei, de modo expresse, poderá substituir o contribuinte por um terceiro, desde que este esteja vinculado indiretamente ao fato gerador da obrigação tributária. Luciano Amaro²³ trata dos limites à definição legal de responsabilidade tributária, assim esclarecendo:

Porém, mais do que isso, deve-se dizer que também *não é qualquer tipo de vínculo* com o fato gerador que pode ensejar a responsabilidade de terceiro. Para que isso seja possível, é necessário que esse vínculo seja de tal sorte que permita a esse terceiro, elegível como responsável, *fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso.*
(...)

²¹ BRASIL. Art. 128 Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito 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.

²² MELO, José Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007. p. 249.

²³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 304.

Em suma, o ônus do tributo não pode ser deslocado arbitrariamente pela lei para qualquer pessoa (como responsável por substituição, por solidariedade ou por subsidiariedade), ainda que vinculada ao fato gerador, se essa pessoa não puder agir no sentido de evitar esse ônus nem tiver como diligenciar no sentido de que o tributo seja recolhido à conta do indivíduo que, dado o fato gerador, seria elegível como contribuinte.

Ressalta-se que se a lei excluir o contribuinte, não haverá a figura da solidariedade, como ocorre nos casos de responsabilidade tributária por sucessão.

3.1 ESPÉCIES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O artigo 128 e seguintes do CTN classificam a responsabilidade tributária em (i) Responsabilidade dos Sucessores, (ii) Responsabilidade de Terceiros e (iii) Responsabilidade por Infrações.

3.1.1 Responsabilidade dos Sucessores

No caso da responsabilidade dos sucessores, responsável será outra pessoa que não a que realizou o fato gerador, podendo referida responsabilidade ocorrer antes ou depois da constituição do crédito tributário, conforme artigo 129²⁴ do CTN, na qual o sucessor passa a ocupar a figura do antigo devedor, no estado em que a obrigação se encontra.

Aliomar Baleeiro²⁵ assim explica:

Bem se vê que a responsabilidade por sucessão não configura sanção jurídica. O fato jurídico que desencadeia a responsabilidade é a sucessão, fato lícito, não se revestindo, portanto, a consequência da norma secundária de caráter sancionatório. Por tal razão, ela se estende a todas as obrigações nascidas anteriormente à data da sucessão, ainda que não formalizadas pelo lançamento, e ainda que não tenham sido descumpridas previamente pelo sucedido. Podem ser apenas obrigações surgidas, mas ainda não vencidas ou não exigíveis a data da sucessão.

Já o artigo 130²⁶ do CTN trata apenas da responsabilidade por sucessão dos adquirentes de bens imóveis, os quais ficam obrigados a pagar os débitos fiscais de seus

²⁴ BRASIL. Art. 129 O disposto nesta seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

²⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 745.

²⁶ BRASIL. Art. 130 Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

sucedidos, salvo quando conste no título a prova de sua quitação. Dá-se assim nas palavras de Aliomar Baleeiro²⁷, a sub-rogação onde o adquirente passa a ser sozinho, o novo sujeito passivo da relação tributária.

As figuras dos responsáveis por sucessão estão previstas no artigo 131²⁸ do CTN, que ocorre quando da aquisição (através da propriedade, domínio útil ou posse) de bens móveis ou imóveis, *inter vivos*, na qual *o adquirente ou o remitente, tanto como o arrematante ou o que adjudica ao seu patrimônio o bem que garante a pretensão creditória, são obrigados a pagar os tributos relativos aos bens adquiridos remidos ou adjudicado*²⁹. Contudo, os incisos II e III, deste mesmo artigo, tratam da sucessão *mortis causa*, na qual a propriedade é transmitida aos herdeiros, legatários, meeiros e até mesmo a terceiros sub-rogados, respondendo assim cada um pela parte que recebeu.

Diversamente os artigos 132 e 133³⁰ do CTN tratam da responsabilidade dos agentes empresariais, ou seja, a sucessão tributária que ocorre em virtude de fusão, transformação ou incorporação, onde a fusão ocorre quando duas ou mais empresas se unem para dar origem à

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

²⁷ BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 747.

²⁸ BRASIL. Art. 131 São pessoalmente responsáveis:

I – o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II – o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da partilha ou adjudicação, limitada essa responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação;

III – o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da abertura da sucessão.

²⁹ COELHO Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 715.

³⁰ BRASIL. Art. 132 A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Art. 133 - A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de 6 (seis) meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

§ 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:

I - em processo de falência;

II - de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:

I - sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;

II - parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou

III - identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1(um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

outra, já a transformação seria uma troca do tipo societário da empresa e a incorporação, quando uma empresa absorve outra que desaparece do mundo societário³¹. De acordo com o artigo 132 do CTN a pessoa jurídica de direito privado que resultar de uma dessas três hipóteses será responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado que foram fusionadas, transformadas ou incorporadas.

O CTN traz ainda nos artigos 132 e 133 do CTN, a hipótese de extinção de pessoa jurídica que continua sendo explorada por qualquer sócio remanescente ou seu espólio, configurando-se aí as sucessões empresariais, implicando na transferência da responsabilidade pelo pagamento do tributo, ou ainda, nas palavras de Aliomar Baleeiro³²:

Se desaparece a personalidade legal da Pessoa Jurídica de Direito Privado, por distrato, dissolução ou outra causa jurídica, mas seus negócios, não obstante, prosseguem na exploração exercida pelo sócio remanescente ou seu espólio, ainda que sob outra razão social ou firma, mesmo individual, o continuador responde pelos tributos devidos pela empresa dissolvida ou pelo *de cuius*.

Denota-se assim ser relevante a continuidade da empresa e não a personalidade jurídica em si, onde os continuadores da atividade serão considerados sujeito passivo da obrigação tributária, em virtude da responsabilidade por sucessão.

3.1.2 Responsabilidade de Terceiros

A teor do artigo 134³³ do CTN, na hipótese de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal por parte do contribuinte, os representantes quais sejam, os pais, tutores e curadores, inventariante, síndico da falência, os sócios nas sociedades de pessoas quando liquidadas, tabeliães, entre outros, se tornarão solidariamente obrigados pelos débitos fiscais, se tais pessoas intervierem no ato tributado ou cometerem omissões.

³¹ NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Curso de direito tributário*: para os cursos de direito, economia, administração e ciências contábeis. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 138

³² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 748.

³³ BRASIL. Art. 134 Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
 II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
 III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
 IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
 V – síndico e o comissário, pelos tributos devidos ela 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 de seu ofício.
 VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas;
 Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Aliomar Baleeiro³⁴ expõe da seguinte maneira:

De qualquer modo, a solidariedade prevista nesse dispositivo pressupõe duas condições: a impossibilidade, naturalmente econômica, de o contribuinte satisfazer seu débito, e a participação do terceiro pai, tutor etc., nos atos tributados ou nas omissões verificadas. Há de existir essa relação de causa e efeito.

Como se percebe, a responsabilidade dos terceiros arrolados no artigo 134 do CTN depende da ocorrência de fato ilícito, seja pela existência de ação ou omissão ou pelo descumprimento do dever legal de pagar o tributo ou fiscalizar seu pagamento. Tal responsabilidade tem a característica de ser subsidiária, em caso de inexistência ou insuficiência de bens em nome do contribuinte e, solidária em relação aos demais responsáveis, se estes existirem.

O artigo 135³⁵ do CTN estende e agrava a regra do artigo anterior, trazendo outros responsáveis, quais sejam, os mandatários, prepostos e empregados e, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, sendo a responsabilidade neste caso, pessoal, plena e exclusiva destes, quando do excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Aduz, Sacha Calmon³⁶ que *o dispositivo tem razão em ser rigoroso, já que ditos responsáveis terão agido sempre de má-fé, merecendo, por isso mesmo, o peso inteiro da responsabilidade tributária decorrente de seus atos, desde que tirem proveito pessoal da infração, contra as pessoas jurídicas e em detrimento do Fisco.*

Diferentemente do artigo anterior, verifica-se que há neste, a exclusão do contribuinte no polo passivo da obrigação pois, *para que a responsabilidade se desloque do contribuinte para o terceiro, é preciso que o ato por este praticado escape totalmente das atribuições de gestão ou administração, o que 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*³⁷.

³⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 749

³⁵ BRASIL. Art. 135 São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e empregados;

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

³⁶ COELHO Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 725.

³⁷ AMARO Luciano. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 318.

Não se trata, portanto nesses casos de responsabilidade subsidiária de terceiro nem de responsabilidade solidária, pois somente o terceiro responderá pessoalmente pelas obrigações tributárias.

3.1.3 Responsabilidade por Infrações

O artigo 136³⁸ do CTN, o qual se refere à prática de infrações tributárias, estende-se ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e às infrações apuradas em autuações, pouco importando a intenção do agente e o alcance da infração. O jurista Fernando Martuscelli³⁹ afirma:

As infrações tributárias, no direito brasileiro, salvo disposição de lei em contrário, têm natureza objetiva. A responsabilidade por elas independe da intenção do agente ou do responsável. Independe também da efetividade da natureza e da extensão dos efeitos.

Carlos Nascimento⁴⁰ diz que *“a regra, como se depreende, é endereçada no sentido de saber se houve transgressão à lei fiscal, a fim de que fique caracterizada a responsabilidade”*. Salienta ainda, que *“as infrações decorrem da não satisfação da prestação do tributo, isto é, do descumprimento dos deveres inerentes ao sujeito com pertinência à obrigação principal e acessória”*.

A responsabilidade será pessoal do agente (art. 137 do CTN),⁴¹ relativamente as infrações que decorram de dolo específico das pessoas referidas no artigo 134 do CTN, contra aquelas por quem respondem os mandatários, prepostos ou empregados contra seus mandantes, preponentes ou empregadores e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas. Os artigos 135 e 137 do CTN têm em

³⁸ BRASIL. Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

³⁹ MARTUSCELLI, Fernando José Dutra. *Elementos de direito tributário*. Campinas: Bookseller, 2001. p. 312

⁴⁰ NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Curso de Direito Tributário*: para os cursos de direito, economia, administração e ciências contábeis. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 143.

⁴¹ BRASIL. Art. 137 - A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no art. 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

comum a questão da personalidade, a retirada da solidariedade e a necessidade de comprovação do dolo.

Tal responsabilidade poderá ser excluída pela denúncia espontânea da infração, hipótese prevista no artigo 138⁴² do CTN, havendo neste caso a confissão e conseqüentemente a desistência do proveito da infração. A denúncia deverá vir acompanhada pelo pagamento do tributo e juros de mora se for o caso.

Conclui Carlos Valder⁴³, da seguinte maneira:

O sujeito passivo (contribuinte ou responsável) não sofrerá sanção pecuniária, isentando-a da responsabilidade, desde que denuncie ao fisco o cometimento da infração, acompanhada, em sendo o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de ora, ou do depósito da quantia arbitrada pela administração fazendária, quando o montante do tributo depender da apuração.

O contribuinte ao confessar a infração, tem por objetivo saná-la a fim de atender as exigências da lei e evitar imposições fiscais. Porém, não será considerada denúncia espontânea àquela apresentada após o início do procedimento administrativo ou medida fiscalizatória referente à infração.

4. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR E O ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Um dos casos de responsabilidade tributária dos sócios aparece no inciso VII do artigo 134 do CTN, quando da liquidação de sociedade de pessoas. Explica Sacha Calmon⁴⁴ que *numa sociedade de pessoas que entra em liquidação, sendo que os ativos não são suficientes para pagar os credores, os sócios ficam responsáveis pelos débitos, inclusive fiscais, contraídos pela sociedade, onde, são sociedades de capital, as sociedades anônimas e as sociedades por cotas de responsabilidade limitada, em que os sócios só respondem com o montante de suas cotas e ações.*

⁴² BRASIL. Art. 138 - A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

⁴³ NASCIMENTO, op. cit., p. 147.

⁴⁴ COELHO Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 721.

Neste sentido, estabelece o Código Civil em seus artigos 1.023 e 1.024⁴⁵, ou seja, no caso de sociedade em liquidação em que não hajam bens ou estes sejam insuficientes para pagamento dos débitos tributários, terão os sócios que responder pelos débitos fiscais. Destarte, para que a responsabilidade pelo pagamento dos débitos tributários da empresa recaia sobre o sócio, são necessários três requisitos, quais sejam: a) a liquidação da empresa; b) que se trate de sociedade de pessoas; c) que os bens da empresa não sejam suficientes para saldar os débitos tributários. Nesse caso, os sócios, instados a pagar os débitos tributários efetuarão o pagamento do principal, acrescido dos encargos de caráter moratório e correção monetária.

O CTN traz tratamento jurídico diferenciado aos terceiros responsáveis quando há a presença de dolo, aparecendo a figura da responsabilidade pessoal pelos créditos, prevista no artigo 135 do CTN. Neste caso, ocorrendo dolo, o responsável passa a responder pessoal e diretamente pelas dívidas contraídas em nome do contribuinte, porém a responsabilidade da pessoa física não pode decorrer da simples falta de pagamento do tributo.

Ainda nas palavras de Heleno Tôrres⁴⁶:

Os gestores das pessoas jurídicas, não importando a denominação atribuída aos mesmos no contrato ou estatuto social, ou a modalidade jurídica que expressam a manifestação de vontade das pessoas jurídicas, respondem com seu patrimônio pessoal quando agem com violação à lei ou às regras societárias, obviamente na hipótese do não cumprimento do dever obrigacional do contribuinte-pessoa jurídica.

Assim teremos além da solidariedade, a responsabilidade por substituição, onde evidenciada a má-fé do terceiro, ser-lhe-á atribuído toda a responsabilidade.

O artigo 135 do CTN dispõe que os sócios são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Deixa claro Aliomar Baleeiro⁴⁷, afirmando que *o terceiro que age com dolo, contrariando a lei, mandato, contrato social ou*

⁴⁵ BRASIL. Art. 1.023 - Se os bens da sociedade não lhe cobrirem as dívidas, respondem os sócios pelo saldo, na proporção em que participem das perdas sociais, salvo cláusula de responsabilidade solidária.
Art. 1.024 - Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade senão depois de executados os bens sociais.

⁴⁶ TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROS, Mary Elbe (coordenação). *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 456.

⁴⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 755.

estatuto, torna-se, no lugar do contribuinte o único responsável pelas obrigações decorrentes daquela infração, por ter agido contra os interesses do próprio contribuinte.

Entretanto, não se trata de desconsideração da personalidade jurídica, mas de imputação de responsabilidade. Em suma, não basta o terceiro ser sócio da sociedade devedora para que seus bens particulares possam ser executados em prol da Fazenda Pública, é necessário que essa pessoa tenha praticado atos de administração dentro da sociedade, ou seja, o sócio tem que ter efetivamente agido nos comandos e administração da sociedade. O segundo ponto é ter o sócio agido com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos. Com a ocorrência dessas hipóteses e a devida apuração e comprovação de que esse agiu com dolo e má-fé, será o sócio de fato responsabilizado.

4.1 A APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE

Como visto antes, para que seja o sócio responsável pessoalmente pelos débitos tributários é preciso que este tenha praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. A grande questão é definir tais atos. A expressão “excesso de poderes” é utilizada para indicar atos praticados fora da outorga ou autoridade conferida. Hugo de Brito⁴⁸ ao comentar o artigo 135 do CTN explica a expressão “atos praticados com excesso de poderes”:

A referência a atos praticados com excesso de poderes indica muito claramente que a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros diz respeito aos créditos tributários originados de atos abusivos, não aos créditos tributários em geral não quitados por simples insuficiência da capacidade econômico-financeira da pessoa jurídica.

O contrato social e os estatutos são termos utilizados para designar atos constitutivos das pessoas jurídicas de direito privado, que atuam através de representantes que recebem poderes. José Otávio de Vianna Vaz⁴⁹ ao falar da infração do contrato social ou estatutos, assim expõe:

Poder-se-ia afirmar que a “infração do contrato social” seria uma espécie de “excedimento de poderes”. Entretanto, como acima afirmado, os representantes das pessoas jurídicas recebem seus poderes diretamente do contrato social. Assim, qualquer “excesso de poderes” por parte do representante caracteriza “infração ao

⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. II. São Paulo: Atlas, 2004. p. 586.

⁴⁹ VAZ, José Otávio de Vianna. *A Responsabilidade Tributária dos Administradores de Sociedade no CTN*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 134.

contrato”. Daí entendermos ter a lei se utilizado das duas expressões, para abranger categorias diferentes de pessoas que agem em nome da sociedade.

Há quem sustente que o não pagamento do tributo seja uma infração a lei, e assim, aqueles elencados no artigo 135 do CTN deveriam ser responsabilizados sempre que ocorresse o inadimplemento da prestação tributária, mas esta hipótese está hoje superada no STJ⁵⁰. Contudo, não é relevante saber se a simples inadimplência, ou seja, o não pagamento do tributo por si só configura infração à lei ou não, o que realmente importa é aferir quem praticou essa infração se foi a empresa ou a pessoa que a representa e administra.

A pessoa jurídica com personalidade própria, jamais se confunde com a pessoa de seus sócios. É preciso que realmente, seja verificado o excesso ou a infração de seus administradores que atuaram fora dos limites de suas competências, para que se possa efetuar a substituição, atribuindo a responsabilidade aos sócios-administradores, diretores ou gerentes.

Hugo de Brito⁵¹ complementa em seus comentários ao CTN assim dizendo:

Sendo assim, a violação a lei societária pode ocorrer, dando azo à responsabilização do sócio-gerente ou diretor, em dois momentos distintos. O primeiro, quando o fato gerador é praticado pelo diretor ou sócio-gerente fora de suas funções, extrapolando os limites impostos pelos atos constitutivos ou pela lei societária. É o caso, por exemplo, do sócio-gerente que realiza operação mercantil vedada pelo contrato social. O segundo, quando embora o fato gerador tenha sido realizado pela pessoa jurídica, a dívida tributária não for adimplida em virtude de ato contrário à lei societária praticado pelo diretor ou sócio-gerente, como é o caso da liquidação irregular da sociedade, do desvio de recursos desta para a pessoa natural do diretor ou quaisquer outros atos que, no dizer de Misabel Abreu Machado Derzi, embora praticados em nome do contribuinte, são contrários aos seus interesses.

Leandro Paulsen⁵² esclarece mais ainda essa questão ao dizer que é preciso demonstrar o excesso ou a infração para que haja a responsabilidade ao sócio, assim expondo:

Se, e somente se os dirigentes, controladores ou representantes das empresas houverem agido de modo estritamente ilícito no trato da matéria em questão, afrontando a lei, o contrato social ou estatuto – cometendo fraudes ou sonegação fiscal em termos claros e estritos – serão eles igualmente responsáveis por tais débitos. Para isso, ao autuar a sociedade, o credor tributário deve necessariamente estender a autuação aos seus dirigentes, se sinais houver desde logo desses ilícitos, de modo a que no ensejo do procedimento administrativo – que ao final vai

⁵⁰ BRASIL. STJ - Superior Tribunal de Justiça.

⁵¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. II. São Paulo: Atlas, 2004. p. 589 e 590.

⁵² PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2000. p. 469.

conceder poder de inscrição e título executivo ao credor fiscal – essa responsabilização fique apurada.

Para a responsabilização dos sócios, é necessário que este esteja ao tempo dos fatos geradores, na administração da pessoa jurídica, e tenha praticado atos alheios aos interesses desta, o que justifica que as execuções fiscais contra as pessoas jurídicas possam vir a ser redirecionadas aos administradores, ou ainda, seja este incluído na Certidão de Dívida Ativa desde que haja elementos suficientes que demonstrem ter havido o excesso ou infração.

E suma, os sócios serão responsabilizados tão somente em caso de má-fé ou dolo. Segundo entendimento do STJ deverá ser aplicado o artigo 135 do CTN na ocorrência de evasão ou sonegação fiscal onde nestes casos os sócios responderão pessoalmente pela dívida. Ressalte-se ainda que a má-fé e o dolo devam ser comprovados, ou seja, não podem ser presumidos. Se não houver provas da ilicitude, os sócios não poderão ser responsabilizados pessoalmente e só responderão com seus bens se os da pessoa jurídica forem insuficientes.

Se não estiver presente, prévia e devidamente comprovado, o elemento subjetivo, qual seja o dolo, na conduta do sócio administrador da pessoa jurídica, não se poderá invocar o artigo 135 do CTN. Segundo José Soares de Melo⁵³, os elementos necessários para a caracterização da responsabilidade dos sócios-administradores da sociedade são:

- 1) *Elemento pessoal* – refere-se ao sujeito responsável pelo crédito tributário: executor material partícipe ou mandante da infração. É o administrador da sociedade, podendo ser sócio, acionista, mandatário, preposto, empregado, diretor, gerente ou representante. Não deverão ser incluídas nesse conjunto pessoas sem poderes para decidir sobre a realização de fatos jurídicos, ou se com poderes, que, no caso concreto, não tiveram qualquer participação no ilícito;
- 2) *Elemento fático* – refere-se às condutas reveladoras de infração que exija dolo; excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Do mesmo modo que não se pode imputar a responsabilidade ao sócio pela simples falta de pagamento do tributo, também não poderá no caso de o fato gerador ter ocorrido em período em que o sócio estava ausente da sociedade, sendo necessário, portanto, a imputação de um processo para a apuração da ocorrência ou não do ato doloso.

Nesse sentido, os limites da responsabilidade dos sócios e administradores foram fixados pelo STJ nos seguintes parâmetros:

⁵³ MELO, José Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007. p. 262.

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN.

PRECEDENTES.

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

A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.

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

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

4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal.

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

5. Precedentes desta Corte Superior.

6. Embargos de divergência rejeitados.⁵⁴

(grifou-se)

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE.

IMPOSSIBILIDADE NA ESPÉCIE. INADIMPLEMENTO DE TRIBUTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE INFRAÇÃO LEGAL. MATÉRIA OBJETO DE RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA.

1. A Primeira Seção desta Corte, ao julgar o REsp 1.101.728/SP, mediante o procedimento descrito no art. 543-C do CPC (recursos repetitivos), ratificou o entendimento no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração legal para fins de responsabilização do sócio-gerente, cabendo ao Fisco provar que o sócio agiu com excesso de poderes ou infração à lei ou ao estatuto social da empresa a fim de responsabilizá-lo.

2. Recurso especial provido.⁵⁵

Destaca-se ainda que todos os atos praticados pelos administradores, inclusive com excesso de poderes, foram praticados em nome da pessoa jurídica. Então, até que se prove o contrário com fundamento na teoria da aparência, é a pessoa jurídica que deve responder pelos atos praticados.

⁵⁴ RIO GRANDE DO SUL. EREsp 260107/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10.03.2004, DJ 19.04.2004 p. 149. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>.

⁵⁵ SÃO PAULO. REsp 1284218/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/11/2011, DJe 28/11/2011. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>.

4.2 O ÔNUS DA PROVA E O PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

Como visto antes, para a responsabilização do sócio, é necessário que este esteja ao tempo dos fatos geradores, na administração da pessoa jurídica, bem como tenha praticado atos de gestão com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato social. A grande questão é a quem cabe o ônus da prova. Discute-se se o ônus da prova caberia ao fisco quando da inclusão do nome do sócio na CDA⁵⁶, ou ainda, ao redirecionar a execução fiscal contra este, ou incumbiria ao sócio provar que não praticou atos ilícitos capazes de responsabilizá-lo pessoalmente.

Importa destacar que o simples inadimplemento não configura ato ilícito havendo a necessidade de expressa indicação de motivos e provas que sustentem a responsabilização dos sócios. Exemplo deste entendimento são os Recursos Especiais julgados pela Primeira e Segunda Turma do STJ:

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 nº 7661/45).

4. Recurso Especial improvido.⁵⁷
(grifou-se)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO CUJO NOME CONSTA DA CDA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

ENTENDIMENTO FIRMADO EM RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC). RESP PARADIGMA 1.104.900/ES. RETORNO DOS AUTOS. NECESSIDADE. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. MULTA.

⁵⁶ CDA - Certidão de Dívida Ativa.

⁵⁷ PARANÁ. REsp 513555/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02.09.2003, DJ 06.10.2003 p. 218. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>.

1. No julgamento dos EREsp 702.232/RS, de relatoria do Min. Castro Meira, a Primeira Seção firmou entendimento de que o ônus da prova quanto à ocorrência das irregularidades previstas no art. 135 do CTN - "excesso de poder", "infração da lei" ou "infração do contrato social ou estatutos" - incumbirá à Fazenda ou ao contribuinte, a depender do título executivo (CDA).
2. Se o nome do sócio não consta da CDA e a execução fiscal foi proposta somente contra a pessoa jurídica, ônus da prova caberá ao Fisco.
3. Caso o nome do sócio conste da CDA como corresponsável tributário, caberá a ele demonstrar a inexistência dos requisitos do art. 135 do CTN, tanto no caso de execução fiscal proposta apenas em relação à sociedade empresária e posteriormente redirecionada para o sócio-gerente, quanto no caso de execução proposta contra ambos.
4. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.104.900/ES, relatoria da Ministra Denise Arruda, submetido ao regime dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), reiterou o entendimento de que a presunção de liquidez e certeza do título executivo faz com que, nos casos em que o nome do sócio conte da CDA, o ônus da prova seja transferido ao gestor da sociedade.
5. No caso, o acórdão recorrido parte de premissa equivocada, de que o EXEQUENTE deve fazer a prova de ter o EXECUTADO agido com excesso de poderes ou infração à lei, contrato ou estatuto, limitando-se a rechaçar a alegação de dissolução irregular da empresa. No caso em apreço, a execução fiscal foi proposta contra a empresa e os sócios, competindo a estes, portanto, a prova da inexistência dos elementos fáticos do artigo 135 do CTN.
6. Com efeito, firmado o acórdão em premissa destoante da jurisprudência do STJ, determina-se o retorno dos autos à Corte de origem para promover novo julgamento da apelação, levando em conta se o executado, por meio dos embargos à execução, fez prova inequívoca apta a afastar a liquidez e certeza da CDA.
7. Inviável a análise da questão referente à Portaria n. 180/2010 da PGFZ, por ausência de prequestionamento. Incidência da Súmula 211 do STJ: "Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo." 8. Aplica-se ao caso a multa do art. 557, § 2º, do CPC no percentual de 1% (um por cento) sobre o valor da causa, por questionamento de matéria já decidida em recurso repetitivo. Agravo regimental improvido.⁵⁸

Estando devidamente comprovado o excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, poderá o sócio-administrador vir a responder. Amador Paes de Almeida⁵⁹ define bem toda essa questão assim dizendo:

Destarte, para que se transfira a sócios ou a sócios-gerentes de sociedade com personalidade jurídica e, em especial, de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, os ônus de créditos determinados por obrigações tributárias, e mister que existam elementos indicativos de ter sido por eles praticado algum ato – conotado com a obrigação que fez nascer o crédito – ‘com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos’ (art. 135, CTN); em outras palavras, ‘pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do contrato ou da Lei’ (art. 10, Dec. 3.708/19).

Inaceitável é, ao início da execução de um crédito tributário, tão-só por não ser encontrada a pessoa do devedor – uma sociedade, pessoa jurídica – ou seus bens, dirigi-la contra terceiro e pelo mero fato de ser este sócio ou sócio-gerente. A lei não contém essa autorização de privilégio, nem mesmo em se tratando de credor por força de descumprimento de obrigação tributária.

⁵⁸ RIO GRANDE DO SUL. AgRg no AREsp 8.282/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2012, DJe 13/02/2012. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>.

⁵⁹ ALMEIDA, Amador Paes de. *Execução de Bens dos Sócios*: obrigações mercantis, tributárias, trabalhistas: da desconsideração da personalidade jurídica (doutrina e jurisprudência). 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 231.

Relevante destacar que os atos administrativos possuem presunção de legitimidade, entretanto essa presunção não exime a Administração Fazendária do dever de comprovar a ocorrência do fato jurídico.

O processo administrativo fiscal tem a finalidade de garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu à hipótese prevista na norma. Por esse motivo, a observância do princípio da verdade material é imprescindível no trâmite dos procedimentos administrativos e, em especial, no processo administrativo fiscal, no qual sempre pertencerá ao Fisco o ônus de constatar e comprovar os fatos passíveis de tributação.

O princípio da verdade material, nas palavras de James Marins⁶⁰ corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua e a sua representação formal; aproximação entre os eventos ocorridos na dinâmica econômica e o registro formal de sua existência; entre a materialidade do evento econômico (fato imponible) e sua formalização através do lançamento tributário. A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração tributária no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais.

Assim, no desempenho de suas funções, cabe à Administração, por meio do procedimento administrativo fiscal confirmar ou refutar o lançamento realizado, ou seja, revisar a exigência de crédito tributário cuja cobrança deverá estar permeada pelo princípio da estrita legalidade, esculpido no art. 150, inciso I, da Constituição Federal, a aplicação do princípio da verdade material mostra-se primordial.

O princípio da verdade material busca, sobretudo, a verdade dos fatos, que não pode ser encontrada nas leis, mas sim na natureza das coisas. Portanto, cabe à Fiscalização verificar o que de fato ocorreu em determinada situação, analisando se realmente ocorreu a situação descrita na hipótese do fato gerador. Do mesmo modo, mostra-se essencial a observância do princípio da fundamentação, sob o qual todo o procedimento fiscal, atos e decisões devem estar calcados em expressa fundamentação legal e fática, sob pena de invalidade.

⁶⁰ MARINS, James. *Direito Processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005. P. 178.

Fabiana Del Padre Tomé⁶¹ respalda essa questão assim dizendo:

Inconcebível, portanto, o posicionamento segundo o qual, diante da presunção de legitimidade dos atos administrativos, caberia ao contribuinte apresentar provas contrárias ao relatado nos atos de lançamento e aplicação da penalidade, incumbindo-se a autoridade administrativa apenas de ilidir as provas que o contribuinte juntar aos autos do processo instaurado. É insustentável o lançamento ou ato de aplicação de penalidade que não tenha suporte em provas suficientes da ocorrência do evento.

Em princípio quando não há indícios ou provas de que o sócio teria agido com excesso de poderes ou infração a lei para seu próprio benefício, não se aplica a responsabilização de terceiros prevista no artigo 135 do CTN e, assim o lançamento deverá ser feito contra a pessoa jurídica.

Clélio Cliesa⁶² deixa claro que:

O mero inadimplemento, desacompanhado da prova de que o gestor agiu com o intuito de frustrar a ação do Fisco de receber o seu crédito, não pode ser considerado fato-suficiente para se impor aos gestores o dever de pagar os tributos das pessoas jurídicas que administraram. É necessário mais. É preciso que outros preceptivos sejam desrespeitados com o intuito de furta-se ao pagamento de tributos devidos.

Para que se configure a responsabilidade pessoal do artigo 135 do CTN é imprescindível a prova de que essas pessoas atuaram com excesso de poderes e contra os interesses de seus representados, ou seja, tal responsabilidade não pode ser presumida.

Quanto ao ônus da prova, Emmanuel Carlos Dantas de Assis⁶³, entende que “*o Fisco deverá comprovar, ao menos, o exercício da administração, relacionar os fatos praticados pelos administradores como o não-pagamento do tributo por parte da pessoa jurídica e dizer porque considera a conduta dolosa*”.

⁶¹ De SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Forense, 2005. Cap. I – A prova no Processo Administrativo Fiscal – Fabiana Del Padre Tomé. p. 555.

⁶² BRITO, Edvaldo (coord.) e ROSAS, Roberto (coord.). *Homenagem ao Professor Dejalma de Campos – Dimensão Jurídica do Tributo*. São Paulo: Meio Jurídico, 2003. p. 236. Artigo de Clélio Chiesa. Responsabilidade Tributária dos Sócios e Gestores de Empresas.

⁶³ ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. *Responsabilidade Tributária*. Coordenadores Maria Rita Ferragut, Marcos Vinicius Neder. São Paulo: Dialética, 2007. Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade Culposa e Dolosa dos Sócios e Administradores de Empresas por Dívidas Tributárias das Pessoas Jurídicas. p. 159.

A possibilidade de redirecionamento da execução fiscal à pessoa do administrador da pessoa jurídica encontra respaldo nos artigos 568, I e V⁶⁴ do Código de Processo Civil, bem como no artigo 4º, inciso V⁶⁵ da Lei de Execuções Fiscais nº 6.830/80, os quais permitem a inclusão do responsável tributário no polo passivo. Há juristas que defendem que para que seja redirecionada a execução fiscal na pessoa do sócio é preciso que este esteja previamente incluído na CDA, ou seja, tenha participado do processo administrativo. O entendimento majoritário do Superior Tribunal de Justiça - STJ é no sentido de que não há necessidade da indicação do nome do responsável na CDA para que se dê a responsabilização contida no artigo 135 do CTN.

Contudo, recentemente o Supremo Tribunal Federal - STF trouxe importante precedente⁶⁶ para sócios e administradores que respondem por dívidas tributárias de suas empresas, no qual a Segunda Turma, por unanimidade, entendeu que os sócios só podem ser responsabilizados se tiverem participado do processo administrativo que discutiu a cobrança dos tributos, devendo ser aplicado o princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório desde a fase administrativa.

Assim, não é aceitável que o fisco por não conseguir ver satisfeito seu crédito por meio da pessoa jurídica, requeira o redirecionamento da execução fiscal à pessoa do sócio sem prova alguma que este tenha cometido atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto. Relevante destacar que apesar dos atos administrativos possuírem presunção de legitimidade, não está isenta a Administração Fazendária, do dever de comprovar a ocorrência do fato ilícito que ensejaria a responsabilização do sócio.

Rejeitável, portanto que uma pessoa apenas pelo fato de ser sócia de uma empresa torne-se responsável pelo débito sem qualquer indício ou prova de autoria do ato ilícito. Em

⁶⁴ BRASIL. Art. 568 São sujeitos passivos na execução:

I – o devedor, reconhecido como tal no título executivo;

(...)

v – o responsável tributário, assim definido na legislação própria;

⁶⁵ BRASIL. 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.

(...)

⁶⁶ PARANÁ. RE nº 608426, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 04.10.2011, DJ 24.10.2011. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>

se tratando de responsabilidade subjetiva, confere-se que a suposta infração seja comprovada, cabendo ao fisco o ônus da prova de que o sócio-administrador cometeu ato ilícito.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Primordialmente, cabe destacar que a obrigação tributária é o vínculo jurídico entre dois sujeitos, classificados em Sujeito Ativo e Sujeito Passivo, e é instaurada com a ocorrência do fato gerador. Desta obrigação tributária nascem obrigações ao sujeito passivo e direitos ao sujeito ativo. O sujeito passivo poderá ser tanto o contribuinte quanto um terceiro responsável, que de alguma maneira esteja ligado ao fato gerador ensejador da obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional reporta-se a dois tipos de responsabilidade, a responsabilidade tributária por substituição e a responsabilidade tributária por transferência, onde a primeira seria nos casos em que, por força da lei, um terceiro assume o lugar do contribuinte, enquanto que na segunda, a obrigação tributária é transferida a um terceiro responsável. Esta responsabilidade pode ser subdividida em Responsabilidade Solidária, Responsabilidade dos Sucessores e Responsabilidade de Terceiros.

O tema, *a responsabilidade tributária do sócio-administrado, artigo 135, III do Código Tributário Nacional e o ônus da prova*, objeto desta monografia, enquadra-se especificamente na Responsabilidade Pessoal de Terceiros.

O artigo 135 do Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de ser responsável o sócio, que na condição de administrador da empresa tenha praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

O elemento ensejador da responsabilidade ao sócio, prevista no artigo mencionado é a infringência dos deveres de fiscalização, de representação e de boa administração da empresa, seja por ação ou omissão. Porém, a simples falta de pagamento do tributo não determina a responsabilização do sócio, sendo indispensável que tenha este agido com ilegalidade ou infração de lei, levando-se em conta o elemento subjetivo, qual seja, o dolo.

Imperioso, porém que o sócio esteja revestido na condição de administrador da empresa à época do fato gerador, pois a mera condição de sócio não é suficiente para caracterizar a responsabilidade disposta no artigo 135 do Código Tributário Nacional, tanto é,

que a lei determina a responsabilidade, dos diretores gerentes ou representantes da pessoa jurídica.

Verificado determinado ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, o agente causador do dano deve ser pessoalmente responsabilizado. Neste sentido previu o legislador, determinando que o agente seja responsabilizado pessoalmente. A personalidade tratada no artigo 135 do Código Tributário Nacional faz com que o terceiro responsável fique obrigado à integralidade da obrigação tributária, ou seja, a responsabilidade será pessoal, plena e exclusiva deste.

Não há que se falar, em desconsideração da personalidade jurídica, tendo em vista que o Código Tributário Nacional ao determinar a responsabilidade tributária dos administradores e sócios, prevista em seu artigo 135, que estabelece, de modo expresse, a responsabilidade a terceiro, não está desconsiderando a personalidade jurídica e sim elegendo legalmente o responsável.

Uma vez apurada a responsabilidade do sócio pela obrigação tributária, responderá este pessoalmente perante o fisco, atingindo inclusive seu patrimônio pessoal pelas dívidas da sociedade pela qual detenha participação. Com isso, será mantida no polo passivo apenas a figura do responsável que substituirá o contribuinte.

Os Tribunais em regra entendiam que caberia ao sócio (e também aos administradores e diretores) o dever de provar que não agiram com excesso de poderes ou cometendo infração à lei ou estatutos da empresa, sempre que seus nomes constassem da Certidão de Dívida Ativa, contudo essa linha de entendimento parece estar sendo retomada pelos Tribunais que tem outorgado à Fazenda Pública o dever de provar a existência de infração à lei ou excesso de poderes, vez que assim não procedendo não haveria justificativa para incidência da norma de responsabilização, não sendo possível o redirecionamento da execução fiscal.

Inaceitável, portanto que o sócio, na condição de administrador da empresa, torne-se responsável pelo débito, sem qualquer prova da prática de ato com excesso de poderes ou infração à lei, estando inclusive consolidado o entendimento de que o simples inadimplemento não configura motivo capaz de ensejar a responsabilização do sócio.

A jurisprudência majoritária é no sentido de que constando previamente o nome do sócio na Certidão de Dívida Ativa, seria possível o direcionamento da execução a pessoa deste, competindo ao sócio o ônus da prova. Contudo há que se ressaltar que o nome do sócio só poderá constar na Certidão de Dívida Ativa se este tiver participado previamente do processo administrativo, com a devida garantia do princípio do contraditório e da ampla defesa.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Amador Paes de. *Execução de Bens dos Sócios: obrigações mercantis, tributárias trabalhistas: da desconsideração da personalidade jurídica*. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. rev e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. *Responsabilidade Tributária*. Coordenadores Maria Rita Ferragut, Marcos Vinicius Neder. São Paulo: Dialética, 2007. Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade Culposa e Dolosa dos Sócios e Administradores de Empresas por Dívidas Tributárias das Pessoas Jurídicas.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997.

BRASIL. *Código Tributário Nacional: mini obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antônio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Wint e Livia Céspedes* 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. *Código Civil: mini obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com colaboração de Antônio Luiz Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. *Códigos Civil, Comercial, Processo Civil e Constituição Federal*. 4. ed. São Paulo; Saraiva, 2008.

BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto (coord.). *Responsabilidade Tributária dos Sócios e Gestores de Empresas*. Meio Jurídico, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

De SANTI, Eurico Marcos Diniz (coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Forense, 2005. Cap. I – A prova no Processo Administrativo Fiscal – Fabiana Del Padre Tomé. p. 555.

FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius (coords.). *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.

HIGUCHI, Hiromi. Responsabilidade Tributária dos Sócios. *Boletim IR*, São Paulo, n. 10. p. 141-44, mai. 2007.

LIMA, Luatom Bezerra Adelino de. Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores de Empresas - Implicações Processuais e Criminais. *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, v. 1, n. 21, p. 872-65, nov. 2006.

LYNCH, Maria Antonieta; SANTOS, Saulo de Tarso Muniz dos. Responsabilidade Tributária dos Sócios e o Lançamento. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 15, n. 72, p. 98-113, jan.-fev. 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. V. II. São Paulo: Atlas, 2004.

MARINS, James. *Direito Processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MARTINS, Ives Granda da Silva. *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

MARTUSCELLI, Fernando José Dutra. *Elementos de direito tributário*. Campinas: Bookseller, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007.

MURTA, Antônio Carlos Diniz. *Responsabilidade Tributária dos sócios: sociedade por quotas de responsabilidade limitada*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Curso de direito tributário: para os cursos de direito, economia, administração e ciências contábeis*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

NOGUEIRA, Alberto. *Os Limites da Legalidade Tributária no Estado democrático de Direito – Fisco x Contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2000.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 2. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PRESTA, Sergio. A Responsabilidade Solidária Ilimitada dos Sócios e Administradores quanto ao Inadimplemento das Obrigações Tributárias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 14, n. 66, p. 89-95, jan.-fev. 2006.

SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 137. p. 38-64, fev. 2007.

TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROS, Mary Elbe (coordenação). *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

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

VILLELA, Gilberto Etchaluz. *A Responsabilidade Tributária: as obrigações tributárias e responsabilidades: individualizadas, solidárias, subsidiárias individualizadas, subsidiárias solidárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

Sites consultados:

<http://www.direitonet.com.br>

<http://www.fiscosoft.com.br>

<http://www.tributario.net>

Presidência da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.

Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://www.tj.rs.gov.br>.

Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Disponível em: <http://www.trf4.gov.br>.

Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>.