

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

RODRIGO DE MORAES PINHEIRO CHAVES

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS, DIRETORES E
ADMINISTRADORES DAS SOCIEDADES**

RECIFE
2008

RODRIGO DE MORAES PINHEIRO CHAVES

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS, DIRETORES E
ADMINISTRADORES DAS SOCIEDADES**

Monografia apresentada como requisito
para obtenção do título de especialista em
direito tributário.

RECIFE
2008

Chaves, Rodrigo de Moraes Pinheiro

A Responsabilidade Tributária dos Sócios, Diretores e Administradores das Sociedades./ Rodrigo de Moraes Pinheiro Chaves. -- Recife: IBET / Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 2008.

42 f.

Monografia (especialização) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários/IBET/ Pós-graduação em Direito Tributário, 2008.

1. Crédito Tributário 2. Responsabilidade 3. Sócio 4. Gerente 5. Administrador 6. Linguagem 7. Excesso de Poderes 8. Fraude I. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. II. A Responsabilidade Tributária dos Sócios, Diretores e Administradores das Sociedades.

Agradeço ao senhor Deus todo poderoso que guia meus passos. A Mariana, minha luz, minha força, minha morada. Aos meus pais que sempre me incentivam e torcem pelo meu sucesso. A Renata, pois sem o seu carinho, esforço e dedicação não teria conseguido concluir mais essa etapa. A todos aqueles que me acompanharam durante o curso, colegas e professores, em especial aos professores Antonio Alcoforado e Gustavo Ventura, e a nossa super querida Maria José.

Dedico a Deus, por estar sempre presente em minha vida, ajudando-me a superar todos os obstáculos, guiando e iluminando o meu caminho.

RESUMO

O presente trabalho estuda a atribuição de responsabilidade dos sócios, gerentes ou administradores pelo adimplemento das obrigações tributárias das sociedades que representa. Analisamos o processo de positivação da norma jurídica que culmina com a figura do lançamento individualizando e concretizando a norma geral e abstrata na medida em que verte em linguagem o evento ocorrido no mundo físico atribuindo-lhe a condição de fato jurídico. Uma vez verificada a constituição da relação jurídica obrigacional tributária, estudamos os efeitos decorrentes da sua não extinção com a quitação do crédito. Observamos as situações em que o Fisco pode buscar o adimplemento do seu crédito através da responsabilização de terceiros, quem são esses terceiros e quais as hipóteses em que esses terceiros podem ser responsabilizados e até que momento essa responsabilização pode ocorrer. Para tanto é imprescindível estudar os efeitos e a importância da linguagem, não apenas no processo de positivação do direito, mas como instrumento transformador e criador de toda a realidade. Uma das premissas que adotamos neste estudo foi o papel determinante da linguagem como meio de transformar o evento físico em fato social e jurídico. Para tanto devemos ter firmes a idéia de fato não como o acontecimento, mas como relato lingüístico sobre o acontecimento. Assim, analisando todas as prescrições legais contidas no CTN, observando os comandos dos arts., 134, 135 e 137 do referido código, verificamos as hipóteses de atribuição de responsabilidade dos sócios em caso de liquidação de sociedade, de cometimento de ato ilícito, de atos praticados com excesso de poderes, distinguindo a responsabilidade pelo recolhimento da obrigação principal e a responsabilidade pelas penalidades atribuídas em decorrência de infrações à lei tributária. É ainda analisado se o mero inadimplemento se apresenta como elemento hábil a modificar o pólo passivo da relação obrigacional. Concluimos nossa análise levando em consideração a premissa apontada inicialmente, considerando a linguagem como fonte determinante de criação do fato jurídico apresentando as hipóteses capazes de transferir a responsabilidade tributária das sociedades aos sócios, gerentes e administradores, indicando o momento e a forma que dispõe o Fisco para tal fim.

Palavras-chave: Crédito tributário. Responsabilidade. Sócio. Gerente. Administrador. Linguagem. Excesso de poderes. Fraude.

ABSTRACT

The present work studies the attribution of responsibility of the partners, managers or administrators for the payment of the tax obligations of the societies that they act. We analyse the process of positivization of the legal standard that culminates in the figure of the launch individualizing and making the general and abstract standard real in so far as springs into language the event occurred in the physical world attributing to him the condition in legal fact. As soon as tax obligation was checked the constitution of the legal relation, we study the effects resulting from its not extinction with the discharge of the credit. We observe the situations in which the Internal Revenue Service can look for the payment of his credit through the responsabilization of third ones, who third and witch are these hypotheses in which third those can be held responsible and up to which moment this responsabilization can take place.

For this is essential study the effects and the importance of the language, you do not punish in the process of positivization of the right, but like instrument transformer and creator of the whole reality. One of the premises what we adopted in this study was the determinative place of the language how a bit of turning the physical event into social and legal fact. For so much we should have had that you secure the idea in fact I do not like the event, but like linguistic report on the event. So, analysing all the legal prescriptions contained in the CTN, observing the commands of the arts., 134, 135 and 137 of the above-mentioned code, we check the hypotheses of attribution of responsibility of the partners in case of liquidation of society, of commitment of illicit act, of acts practiced with excess of powers, distinguishing the responsibility for the retirement of the principal obligation and the responsibility for the penalties attributed as a result of breaches to the tax law. It is still analysed if the mere inpayment presents himself a clever element modifying the passive pole of the relation obligational. We end our analysis taking into account to premise pointed initially, considering the language like determinative fountain of creation of the legal fact presenting the hypotheses able to transfer the tax responsibility of the societies to the partners, managers and administrators, indicating the moment and the form that arranges the Internal Revenue Service for such an aim.

Key-words: Tax credit. Responsibility. Partner. Manager. Administrator. Language. Excess of powers. Fraud.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	07
2 O PAPEL DA LINGUAGEM NO PROCESSO DE CONHECIMENTO.	09
3 A LINGUAGEM COMO FORMA DE EXTERIORIZAÇÃO DO DIREITO.....	12
4 O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO.....	15
5 DA CONSTITUIÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA OBRIGACIONAL TRIBUTÁRIA.....	19
6 DA RESPONSABILIZAÇÃO DE TERCEIROS PELO ADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	24
6.1 A Regra-Matriz de Incidência da Responsabilidade Tributária.....	24
6.2 A Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores Prevista no Artigo 134 do Código Tributário Nacional.....	25
6.3 Da Responsabilidade De Terceiros Insculpida no Artigo 135 do Código Tributário Nacional.....	30
7. CONCLUSÃO.....	38
REFERÊNCIAS.....	41

1 INTRODUÇÃO

Desde o início de sua existência na terra o homem procurou viver em comunidade e com a descoberta e o domínio das técnicas agrícolas o homem passou a se fixar em substratos geográficos dando início as cidades primitivas que se aglomeraram formando o que hoje entendemos por Estados.

A noção de estado, ligada à idéia de coletividade, traz consigo a pretensão de divisão dos deveres e dos trabalhos para a maximização dos benefícios a serem alcançados, no início apenas segurança e alimentação, elementos indispensáveis aos homens primitivos, atualmente, além destes, também higiene, transporte, moradia, educação, etc.

Todos os itens supra mencionados são entendidos como deveres do Estado, que direta ou indiretamente pretende supri-los.

Para atingir suas finalidades, a máquina estatal criada pelos homens precisa ser financiada, precisa captar recursos, e esses recursos podem advir de suas próprias atividades, o que chamamos de receitas originárias, ou com a entrada de valores que não correspondem às suas atividades empresariais, mas sim transferências de terceiros, as chamadas receitas derivadas, como é o caso da receita tributária.

Desse modo, o tributo é aqui compreendido como uma parcela da receita estatal, que vai ser empregado no financiamento de suas atividades em benefício da coletividade, devendo todos os administrados honrar suas obrigações tributárias.

Todavia, ocorre que por vezes não ocorre o inadimplemento da obrigação tributária com a satisfação do crédito tributário, seja por parte das pessoas físicas, seja por parte das pessoas jurídicas. Impondo-se a Estado a necessidade de socorrer-se aos meios que o legislador o concedeu de promover a satisfação compulsória do seu crédito.

Para tanto o estado se utilizar dos meios executivos diretos e indiretos, seja com a propositura da ação judicial, seja com a inscrição do devedor no órgão de restrição de crédito – CADIN, ou a ausência de expedição certidões negativas de débito – CND`s.

Além disso, no caso das empresas, a legislação confere a possibilidade de, no caso das pessoas jurídicas, a atribuição da responsabilidade pelo recolhimento dos tributos a terceiros, buscando a satisfação do crédito tributário com a constrição do patrimônio dos sócios e dos administradores das referidas pessoas jurídicas.

O presente trabalho tem por objetivo analisar a responsabilidade dos sócios e administradores pelo adimplemento do crédito tributário das empresas e as condições para que ocorra a atribuição de responsabilidade àqueles.

Para que se alcance o fim pretendido iremos analisar o surgimento da obrigação tributária e seu conteúdo, o crédito tributário, verificando todo o iter procedimental do seu surgimento até o seu desaparecimento, seja com o pagamento espontâneo, seja com o pagamento forçado.

Com o atual posicionamento dos tribunais superiores no sentido de que a declaração do contribuinte constitui forma de lançamento tributário¹ o procedimento de fiscalização *in loco* tem dado lugar à análise das declarações prestadas pelos contribuintes e, a partir destas, tem sido confeccionadas as certidões de dívida ativa e promovidas as execuções fiscais.

Muitas vezes ao se deparar com a execução fiscal dirigida em face de sua empresa, o empresário percebe que consta na CDA a indicação de seu nome como co-responsável pelo adimplemento da obrigação, chegando por vezes a ter seu patrimônio constrangido para a quitação dos débitos da empresa.

A proposta do presente estudo é identificar quando o empresário pode ser considerado co-devedor, se sua responsabilidade é solidária ou subsidiária e se o Estado tributante vem respeitando as prerrogativas legais do empresário.

¹TRIBUTÁRIO. ARTIGO 535. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE DESACOMPANHADA DE PAGAMENTO. PRESCRIÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

1. Não caracteriza insuficiência de fundamentação a circunstância de o aresto atacado ter solvido a lide contrariamente à pretensão da parte. Ausência de violação ao artigo 535 do CPC. 2. Tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte desacompanhada do seu pagamento no vencimento, não se aguarda o decurso do prazo decadencial para o lançamento. A declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte. 3. O termo inicial da prescrição, em caso de tributo declarado e não pago, não se inicia da declaração, mas da data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada. 4. A Primeira Seção pacificou o entendimento no sentido de não admitir o benefício da denúncia espontânea no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação quando o contribuinte, declarada a dívida, efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente. Precedentes. 5. Não configurado o benefício da denúncia espontânea, é devida a inclusão da multa, que deve incidir sobre os créditos tributários não prescritos. 6. Recurso especial provido em parte. (Resp 850423, Rel. Min. Luiz FUX, 2 Turma do STJ, DJU 28.11.2007);

2 O PAPEL DA LINGUAGEM NO PROCESSO DE CONHECIMENTO

Para o professor Lourival Vilanova o conhecimento é a relação do sujeito com o objeto e é obtido, quando se trata do mundo físico exterior, pelas experiências sensoriais do sujeito cognoscente.²

A linguagem se apresenta então como o veículo que irá prover a apreensão dos objetos pelo homem com a identificação de conceitos que irão delimitar a compreensão dos referidos objetos.

Para que essa análise conceitual seja efetivamente empreendida é necessário a utilização de um veículo introdutor dos signos formadores dos conceitos e esse veículo é a linguagem.

Para Marilena Chauí a linguagem é a forma propriamente humana da comunicação, da relação com o mundo e com os outros, da vida social e política, do pensamento e das artes..³

Sobre a linguagem, Marilena Chauí traz a seguinte definição: *A linguagem é um sistema de signos ou sinais usados para indicar coisas, para a comunicação entre pessoas e para a expressão de idéias, valores e sentimentos.*⁴

Toda a apreensão de conteúdo dos objetos ao seu redor feito pelo homem dá-se mediante um processo de linguagem, de comunicação.

A realidade do homem vai se moldando e se firmando nos estritos limites de suas experimentações e essas experimentações só passam a fazer parte do seu conhecimento após o devido relato através do meio de linguagem. Nas lições de Tárek Moussalém é a linguagem quem constitui a realidade humana⁵

Vimos até o momento que a linguagem é o veículo de transmissão de conhecimento e de apreensão da realidade de que possui o homem em sua relação com o mundo físico e com os outros seres humanos, sem a qual não seria capaz de estabelecer uma correlação de entendimento com o mundo a sua volta.

Entretanto, importa ainda verificar como se dá o processo de formação da linguagem.

² VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Noeses. 2005 pág. 40.

³ CHAUI, Marilena. *Convite a Filosofia*. São Paulo: Ática, 2000.

⁴ Op. Cit. Pág. 177.

⁵ MOUSSALEM, Tárek. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses. 2005, p. 06.

Todo ato de comunicação, seja ele escrito, falado, ou por algum outro meio, se dá mediante proposições.

Proposição é o sentido, o entendimento que se consegue fazer dos enunciados. Enunciado é a manifestação lingüística de onde o receptor, aquele que é destinatário do enunciado, consegue apreender um sentido lógico, um encadeamento de idéias.⁶

A linguagem se faz por meio dos enunciados de onde se obtém as proposições. Os enunciados são reduzidos a unidades mínimas, componentes básicos da linguagem, como os átomos da matéria, os signos, objeto de estudo da semiótica.

Para que se compreenda o processo de enunciação é preciso que se estude os seus três planos de análise do estudo dos signos, a do suporte físico, da significação e do significado.

O suporte físico são as notas de tinta, os sons, o meio físico utilizado para a propagação dos signos, o significado é o objeto ou experiência a que se refere o enunciado, a sua referencia fenomênica e a significação é a idéia, o entendimento que este enunciado produz nas pessoas.

Como visto os atos de linguagem se fazem por meio dos enunciados que são as articulações de signos dotadas de coerência lógica e passíveis de serem deles extraídos uma significação, uma proposição.

Ao ato de enunciar damos o nome de enunciação, como preleciona o Tárek Moussalém, a enunciação se opõe ao enunciado como o processo ao seu produto, algo dinâmico em relação ao estático. Todo enunciado pressupõe uma enunciação.⁷

Não se deve descurar dos planos de estudo que são empreendidos pelo investigador quando de uma análise semiótica, o plano sintático, o plano semântico e o plano pragmático.

No plano sintático o interprete irá correlacionar o signo com os demais signos componentes do enunciado para deles obter uma proposição lógica. No plano semântico o interprete isolará o signo e extrairá o seu conteúdo e no plano pragmático o interprete irá analisar a relação do signo com o intérprete, o estudo dos efeitos da utilização do aludidos signos.

⁶ MOUSSALÉM, Tarek. *Fontes do Direito Tributário. Curso de Especialização em Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Coord. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Rio de Janeiro: Forense. 2005, pág. 107.

⁷ MOUSSALÉM, Tárek. Op. cit. pág. 107.

Vê-se que o ato de comunicar se revela como condição para a transmissão de conhecimento e apreensão dos conceitos pelo homem, mesmo as apreensões sensoriais não se revelariam devidamente compreensíveis ao intelecto humano sem um veículo de comunicação.

Esse processo de comunicação é que se tornará primordial à transmissão das experiências sensoriais e relatos dos acontecimentos, vertendo em linguagem as fenomenologias suportadas pelo homem criando a realidade na qual este se insere.

3 A LINGUAGEM COMO FORMA DE EXTERIORIZAÇÃO DO DIREITO

Devemos entender o direito como um sistema de normas que, através de uma série de comandos, busca direcionar as atividades e relações dos componentes de determinado contexto social para a obtenção de finalidades pretendidas por este mesmo grupo social.

Ao afirmar que o direito positivo se volta às relações humanas, estamos afirmando que ele se dirige às alterações que os homens promovem na realidade, as modificações introduzidas no contexto social pelas intervenções humanas.

Como visto no item anterior, toda e qualquer modificação da realidade, todo o acontecimento social, só passa a ter existência quando exposto, quando vertido através de um veículo lingüístico.

Ao analisar o processo de positivação do direito, fenômeno de aplicação das normas jurídicas, podemos compreender com clareza a importância da linguagem para que se materialize a incidência normativa.

As normas jurídicas podem ser divididas em dois grupos, as normas de estrutura e as normas de comportamento. Estas são direcionadas às pessoas, aos jurisdicionados e tem a função de regulamentar, de reger e disciplinar as relações da pessoas, o convívio social, aquelas são direcionadas aos agentes administrativos que tem a função de elaborar as normas jurídicas, são normas sobre como produzir normas que estabelecem determinados critérios e limites a serem observados pelos legisladores.

Sobre a referida distinção o professor Paulo de Barros Carvalho fez a seguinte análise:

Vamos encontrar unidades que têm como objetivo final ferir de modo decisivo os comportamentos interpessoais, modalizando-os deonticamente como obrigatórios (O), proibidos (V) e permitidos (P), com o que se exaurem seus propósitos regulativos. Outras paralelamente, dispõem sobre condutas, porém tendo em vista a produção normativa de novas estruturas deontico-jurídicas. São normas que aparecem como condição sintática para elaboração de outras regras, a despeito de veicularem comandos disciplinadores que se vertem igualmente sobre comportamentos intersubjetivos.⁸

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo:Saraiva, pág. 35.

De acordo com a análise estrutural feita por Kelsen⁹ toda norma precisa de uma outra que lhe de fundamento de validade, encontrando seu ápice no texto constitucional.

Tem-se então que a Constituição é, por excelência, o veículo introdutor de normas de estrutura, posto que é fundamento de validade de todas as normas veiculadas no sistema jurídico, servindo de suporte e conformação para a atividade dos legisladores quando da elaboração das leis.

Feitas as considerações acima ocupemos das normas de comportamento que são as que mais interessam ao presente estudo.

Normas de comportamento são, como visto, aquelas que se direcionam às relações intersubjetivas, as atividades humanas que promovem modificações no encadeamento social. Pois bem, toda norma para que interfira na conduta das pessoas deve incidir sobre alguma realidade.

Conforme analisado no item anterior, a realidade humana nos é obtida mediante o enunciado lingüístico dos acontecimentos do mundo fenomênico.

Nos ensinamentos de Reale¹⁰, em sua teoria tridimensional, a norma é produzida pelo resultado do valor atribuído pela sociedade a um determinado fato que passa a ser regulado pelo direito através da expedição de uma norma.

Entendemos então a norma de comportamento como uma proposição, um enunciado lingüístico, que traz uma previsão hipotética de um determinado comportamento e uma prescrição, um imperativo que deve ser observado pelo destinatário da norma sempre que ocorrida a hipótese.

Todavia, a incidência normativa não se dá com a mera e simples ocorrência de um evento, de uma manifestação fenomênica, de forma automática e infalível como manifestou Pontes de Miranda¹¹, nem como preleciona o professor Souto Maior Borges¹²

Ao contrário, o direito, como sistema de proposições normativas, incide sobre os fatos sociais, tornando-os jurídicos, sempre que correspondam às previsões hipotéticas colacionadas na parte descritiva das normas.

⁹ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Versão condensada pelo próprio autor. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais.

¹⁰ REALE, Miguel. *Lições preliminares de Direito*. São Paulo: Saraiva. 2000.

¹¹ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de Direito Privado. Tomo I. (Atualizado por Wilson Rodrigues Alves)*. 2.ª ed. Campinas: Bookseller, 2000.

¹² BORGES, José Souto Maior. *Obrigações Tributárias (uma introdução metodológica)*. 2.ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

O professor Eurico Marcos Diniz de Santi faz uma importante distinção entre fato e evento, demonstrando de forma esclarecedora o papel da linguagem.

Para o referido professor eventos são os acontecimentos ocorridos no mundo fenomênico, enquanto os fatos são os enunciados lingüísticos que enunciam os aludidos acontecimentos.¹³

Também o professor Tércio Sampaio Ferraz Junior fez importante distinção entre os conceitos de fato e evento afirmando que *a realidade nada mais é do que um sistema articulado de símbolos num contexto existencial*.¹⁴

Continua o professor Tércio fazendo a seguinte afirmação:

É preciso distinguir entre fato e evento. A travessia do Rubicão por César é um evento. Todavia, "César atravessou o Rubicão" é um fato. Quando, pois, dizemos que "é um fato que César atravessou o Rubicão", conferimos realidade ao evento. "Fato" não é, pois, algo concreto, sensível, mas um elemento lingüístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade.¹⁵

O direito não se direciona diretamente aos eventos, aos meros acontecimentos desprovidos de revestimentos lingüísticos, mesmo porque sem um veículo de comunicação que o apresente ao tecido social este evento jamais se tornará parte de uma realidade.

Ao direito interessam apenas os fatos, os enunciados produzidos a respeito dos eventos. Todavia, nem todos os fatos são interessantes ao direito. Apenas os fatos jurídicos são destinatários de análise. E quais fatos são classificados como fatos jurídicos?

Tárek Moussalém afirma que o fato jurídico é o resultado da incidência da linguagem normativa sobre a linguagem da realidade social, só possível pelo ato de aplicação do direito.¹⁶

¹³ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz, *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad. Pág. 60.

¹⁴ FERRAZ JUNIOR. Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito. Técnica, Decisão, Dominação*. São Paulo: Atlas, 2001, pág. 274.

¹⁵ FERRAZ JUNIOR. Tércio Sampaio. Op. cit., pág. 274.

¹⁶ MOUSSALÉM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*, São Paulo: Max Limonad. 2001, pág. 146.

4 O PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO

O processo de positivação do direito, ou como chama o professor Tárek Moussalém, ato de aplicação do direito, se dá com o chamado encontro das linguagens jurídica e social. Nesse contexto deve-se ter firme a distinção entre normas gerais e abstratas e normas individuais e concretas.

É no plano hierárquico do instrumento normativo denominado “lei” que se encontram as normas tendentes a modificar e incidir com capacidade transformadora da realidade, descrevendo fatos e prescrevendo condutas, como é o caso da Regra-Matriz de incidência Tributária.¹⁷

Ocorre que as leis são instrumentos normativos de caráter geral e abstrata. Tais normas não descrevem o fato jurídico, mas apenas uma previsão hipotética do acontecimento deste fato, com a prescrição de um imperativo a ser desempenhado pelo administrado que realizar materializar o fato previsto.

Paulo de Barros Carvalho define a norma jurídica como *juízos hipotéticos, em que se entrelaça determinada conseqüência à realização condicional de um fato.*¹⁸

Pois bem, a norma jurídica, tal como posta, não carrega em seu interior o fato jurídico, mas apenas apresenta critérios distintivos de uma hipótese que, uma vez materializada terá o condão de obrigar o contribuinte ou responsável ao recolhimento do tributo.

Paulo de Barros Carvalho chamou essa norma geral e abstrata que prevê a incidência do tributo de Regra-matriz de incidência tributária e a dividiu em duas partes, o antecedente e o conseqüente.

O antecedente contém a parte descritiva da norma e traça os elementos conformadores da hipótese normativa, o que o professor chamou de critérios material, pessoal e temporal, e na parte posterior tem-se o conseqüente, que contém o caráter prescritivo da norma e se possui os critérios pessoal e quantitativo.

É no antecedente ou descritor que a norma irá descrever a hipótese (critério material), o local em que esse fato deve ocorrer para que a norma incide (critério espacial) e o período cronológico em que este evento deve ocorrer (critério temporal), no

¹⁷ Método de interpretação e análise da norma geral e abstrata que prevê a obrigação tributária sempre que a materialização da sua hipótese é vertida em linguagem. Foi-nos apresentado pelo professor Paulo de Barros Carvalho em seu Curso de Direito Tributário.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 2005, pág.240.

conseqüente estão as notas que irão compor a prescrição a que se obrigará o contribuinte, os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica (critério pessoal) e a alíquota e base de cálculo, elementos formadores do valor devido ao Fisco (critério quantitativo).

Voltamos então a afirmação de Tárek Moussalém para quem o fato se torna jurídico quando do encontro das linguagens social e jurídica. Como visto a simples edição da norma geral e abstrata instituidora do tributo não cria o fato jurídico, é preciso que o fato social em questão seja direcionado no veículo lingüístico adequado, o das normas individuais e concretas.

Paulo de Barros Carvalho menciona que *uma ordem jurídica não se realiza de modo efetivo, motivando alterações no terreno da realidade social, sem que os comandos gerais e abstratos ganhem concreção em normas individuais.*¹⁹

Uma importante observação que deve ser feita pelo professor Eurico Marcos Diniz de Santi ao diferenciar as normas gerais e abstratas das normas individuais e concretas e abordando a temática da linguagem como elemento essencial para a incidência da norma jurídica.

Por um lado, a norma jurídica só nasce quando objetivada pela linguagem, nos documentos jurídicos aceitos pelo direito para veiculá-las. Por outro lado, o direito é o conjunto de normas construídas a partir desses documentos jurídicos. Assim, não se pode entender que o *fato jurídico* e a *obrigação tributária* pertença ao direito, pois tais entidades ainda não foram objetivadas por ato de aplicação que as transforme em normas individuais e concretas, por um veículo introdutor como, por exemplo, o “auto de infração” ou a “notificação de lançamento”.²⁰

O sistema jurídico é um conjunto sistêmico de normas jurídicas que objetivam regular as condutas e relações intersubjetivas direcionando o agir dos administrados dentro de uma perspectiva deôntica. Pois bem, para que uma conduta possa ser regulada pelo direito, mormente em um sistema jurídico que pretenda implantar uma ordem democrática, faz-se mister que a norma jurídica seja pré-existente ao acontecimento a ser regulado.

Assim, a norma jurídica posta pelo legislador não tem o condão de se dirigir a um fato pretérito criando uma relação jurídica a partir dele. A norma jurídica fruto da interpretação do texto legal se dirige a toda a coletividade colacionando hipóteses que,

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. Pág. 372.

²⁰ DI SANTI, Eurico Marcos Diniz. CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO E DIREITO TRIBUTÁRIO: ESTUDOS EM HOMENAGEM A PROFESSOR PAULO DE BARROS CARVALHO. São Paulo: Editora Forense, 2005. pág. 25.

uma vez materializadas ensejarão a prescrição de condutas previstas na parte posterior da norma, denominada de conseqüente ou prescritor.

Mas como essa norma geral e abstrata, que se projeta para o tempo futuro, conseguirá promover o controle da atividade do jurisdicionado, direcionando o contexto social para o fim pretendido? Pois bem, uma vez ocorrido o fato previsto no antecedente da norma, uma vez materializada a sua hipótese, através da expedição de um enunciado lingüístico (lançamento, por exemplo) é produzida a norma individual e concreta que terá no seu antecedente a materialização da conduta prevista na norma geral e abstrata e no seu conseqüente a prescrição cominada.

Na seara do estudo ora empreendido, a norma individual e concreta que nos interessa é aquela que reveste em linguagem jurídica o acontecimento social descrito hipoteticamente no antecedente da RMIT²¹, trazendo-o para a realidade jurídica, atribuindo-o a qualificação de fato jurídico, a esta norma da-se o nome de lançamento.

É o lançamento o ultimo estágio do processo de positivação do direito que se inicia com as normas de competência existentes na Constituição Federal e culmina com a constituição do crédito tributário.

O lançamento se apresenta, a nosso sentir, como o ato que constitui o crédito tributário, na medida em que é através dele que o acontecimento se reveste em um enunciado lingüístico e passa a compor o universo dos fatos. Nesse esteio é pelo lançamento que se verifica a ocorrência do fato gerador, nascendo, a partir de então, a obrigação tributária.

Antes do lançamento não se pode falar em obrigação tributária na medida em que também não se verificou o fato gerador. Fato gerador é espécie do gênero fato jurídico e só podemos falar em fato após o revestimento lingüístico.

A obrigação tributária é o vínculo instituído entre o Fisco e o contribuinte no qual este se obriga a realizar uma prestação de dar, transferindo dinheiro aos cofres públicos.

Com o fito de afastar qualquer vagueza ou ambigüidade, importa destacar que ao mencionar a obrigação tributária, estamos analisando a obrigação principal, a de conteúdo pecuniário.

Nos termos no art. 113 do Código Tributário Nacional a obrigação tributária principal surgiria com o fato gerador, nascendo daí o dever de recolher o tributo.

²¹ Regra-matriz de Incidência Tributária.

Entretanto, como vimos, só podemos falar em fato gerador após o ato de lançamento, sem o que teremos apenas o objeto da experiência sem qualquer importância para o direito.

Assim, preleciona o professor Paulo de Barros Carvalho:

Concretizando-se o fato previsto no descritor da regra de incidência, inaugura-se, como vimos, uma relação jurídica de conteúdo patrimonial, que conhecemos por “obrigação tributária”. Tudo, evidentemente, nos termos dos instrumentos comunicacionais que o direito estipula.²²

Paulo de Barros faz um comentário no sentido de que é inaceitável acreditar em uma obrigação desprovida de conteúdo²³. Uma vez que a obrigação tributária é uma obrigação de dar, portanto revestida de conteúdo creditício, impossível imaginar, ao menos ao nosso sentir, acompanhando o professor da PUC, uma relação jurídica obrigacional que surja desprovida de conteúdo creditício.

Isso deve, sobretudo ao teor do art.142 do CTN.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento de administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Temos então que o lançamento se apresenta como instituto de eficácia constitutiva da obrigação tributária, posto que apenas nesse momento o fato assumiria ares de jurisdição, posto que vertido na linguagem aceita como válida pelo sistema jurídico.

De tudo o que foi visto no presente capítulo, fincamos as nossas premissas no sentido de estabelecer o papel da linguagem como instrumento essencial não apenas ao processo de incidência da norma jurídica, mas também de construção da realidade e do processo de conhecimento.

²² CARVALHO, Paulo de BARROS. Op. Cit. Pág. 365.

²³ Op. cit.

5 DA CONSTITUIÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA OBRIGACIONAL TRIBUTÁRIA

Vimos que a norma insculpida no texto constitucional não tem o condão de direcionar a atividade do administrado, mas sim fixar os axiomas que deverão nortear o caminho a ser percorrido pelo ordenamento jurídico.

A norma geral e abstrata não cria o fato jurídico, tão pouco impõe ao contribuinte o dever de recolher o tributo, esta tarefa cabe à norma individual e concreta criada pelo ato (ou procedimento para alguns) de lançamento. Com o lançamento atingimos o ápice do processo de positivação do direito com a constituição da relação jurídica obrigacional tributária que se estabelece entre o Fisco e o contribuinte e que neste item pretendemos descrever.

Dentro das perspectivas teóricas que lançamos nos itens precedentes temos, conjuntamente com o professor Paulo de Barros Carvalho²⁴ que a relação jurídica obrigacional tributária terá seu termo inicial sempre que se verificar a incidência da norma que cria tal obrigação, a RMIT. O processo de incidência da norma se dá pelo fenômeno da subsunção do fato à norma que se entende pelo encontro da linguagem do fato (fato entendido como descrição narrativa do evento) com a linguagem da norma.

No dizer do professor supra mencionado, a subsunção ocorre *quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributaria)*²⁵

O professor Geraldo Ataliba, ao descrever o momento do surgimento da obrigação tributária assevera que *o vínculo obrigacional que corresponde ao conceito de tributo nasce, por força de lei, da ocorrência do fato imponível.*²⁶

Para o referido autor, para o surgimento da obrigação tributária é necessária apenas a ocorrência da materialidade no universo fenomênico, sendo desnecessário o seu relato em linguagem.

Ao descrever o processo de incidência Geraldo Ataliba também aborda o ponto da subsunção e afirma que *subsunção é o fenômeno de um fato configurar*

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 17ª ed. São Paulo: Saraiva, pág. 250.

²⁶ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed. São Paulo: Malheiros, pág. 68.

*rigorosamente a previsão hipotética da lei. Diz-se que um fato se subsume à norma quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei.*²⁷

Por fim complementa afirmando que é fato imponible (fato imponible é a denominação adotada pelo professor Ataliba para fato gerador) o fato concreto, acontecido no mundo fenomênico que corresponda fielmente à hipótese legal.²⁸

Percebe-se que se trata de uma corrente de pensamento que atribui ao lançamento uma eficácia meramente declaratória do crédito tributário, não sendo o referido ato, necessário ao surgimento da obrigação tributária.

Estamos com o professor Paulo de Barros Carvalho e os demais doutrinadores que lecionam a tese da eficácia constitutiva do lançamento, sendo este o momento do próprio surgimento da obrigação tributária, já que apenas com o relato em linguagem (lançamento) é que se tem a ocorrência do fato gerador, surgindo, a partir daí a obrigação tributária e seu conteúdo, o crédito tributário.

A relação jurídica obrigacional tributária então surge com o fato jurídico capaz de estabelecer o vínculo obrigacional que chamamos de fato gerador e que só passa a existir com o lançamento.

Devemos então posicionar a obrigação tributária no processo de positivação do direito demonstrando que a mesma está posicionada no conseqüente da norma individual e concreta que conclui o processo de positivação do direito (lançamento).²⁹

Pois bem, devemos então considerar que para que ocorra o lançamento é imprescindível que o fato (relato) contido no lançamento, corresponda fielmente à hipótese de incidência contida na norma abstrata, em todos os seus critérios.

Passemos então a analisar os critérios que compõem a norma geral e abstrata, que denominamos de Regra-Matriz de Incidência Tributária, que representa a hipótese de incidência para a constituição da obrigação tributária.

A norma divide-se, como já abordado, em duas partes, uma descritiva, onde se relata a hipótese que deve ocorrer no mundo fenomênico, e uma prescritiva onde se determina a conduta a ser observada pelo sujeito passivo, onde se encontra posicionada a obrigação tributária.

²⁷ ATALIBA, Geraldo. Op. cit. pág.69.

²⁸ ATALIBA, Geraldo. Op. cit. pág. 70.

²⁹ FERRAGUT, Rita Luiza. Crédito Tributário, Lançamento e Espécies de Lançamento Tributário. in Curso de Especialização em Direito Tributário, Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo: Editora Forense. O;ag. 316.

Na parte descritiva encontramos os critérios que vão delimitar a hipótese, o critério material, o critério temporal e o critério espacial. O evento que deve ocorrer, quando esse evento deve ocorrer, e onde este evento acontecimento deve se verificar.

Na parte descritiva, encontramos as notas que vão conformar a relação obrigacional tributária assim que verificado o relato lingüístico. Tem-se então o critério pessoal e o critério quantitativo.

Uma vez que estamos diante de uma relação obrigacional, obrigação de dar, portanto uma relação creditícia, temos que seus elementos são os sujeitos, ativo e passivo, e o conteúdo da obrigação, que é o crédito.

Desse modo os sujeitos são definidos pelo critério pessoal que fornece os sujeitos ativo e passivo da relação tributária. Já o crédito tem sua extensão definida pelo critério quantitativo que, mediante a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, informará o valor devido.

Como visto a relação tributária e uma relação de credito. Uma relação creditícia, pode ter sua essência descrita resumidamente como o vínculo entre dois sujeitos onde um deles, o sujeito ativo, pretende receber do outro, o sujeito passivo, algum bem ou direito que lhe pertença, mas que está em poder do sujeito passivo.

A grande distinção entre o vínculo obrigacional tributário e as obrigações de direito privado reside na origem do vínculo. Enquanto as obrigações de direito privado residem, nas manifestações de vontade, nos contratos, a relação de índole tributária terá sua gênese sempre em decorrência da vontade da lei, pouco importando se o sujeito passivo tem ou não vontade de recolher o tributo.

Como toda relação obrigacional, o vínculo tributário nasce com fito de se extinguir, extinguir-se pela satisfação do crédito tributário e, portanto do direito do credor, mediante a transferência dos valores correspondentes ao tributo para o Ente tributante.

A responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária cabe, logicamente, ao sujeito passivo, e o Código Tributário Nacional define o sujeito passivo como a pessoa obrigada ao recolhimento do tributo ou penalidade, diferenciando entre contribuinte e responsável.

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.

Há então uma dicotomia entre contribuinte e responsável. Quando o CTN determina que o contribuinte é aquele que possui relação direta e pessoal com o fato gerador temos que entender como a pessoa que efetivamente praticou o ato, como o sujeito que aparece no relato lingüístico como tendo exercido a conduta prevista na hipótese normativa desencadeadora da obrigação tributária.

Para que ser contribuinte do ICMS é necessário que no relato contido no lançamento, a empresa esteja noticiada como aquela que efetivamente circulou a mercadoria, aquela que a tinha em sua propriedade e a transferiu para a propriedade de outrem.

Ocorre que, por vezes, devido a situações casuísticas, ínsitas e particulares de cada atividade econômica, a lei pode transferir o dever de recolher o tributo a uma pessoa que não o contribuinte, mas um terceiro que tenha algum vínculo com o fato gerador. Esse terceiro é chamado de responsável e assumirá o dever de adimplir a obrigação tributária.

A responsabilidade, que pode ser solidária ou subsidiária, pode advir tanto apenas para facilitar a administração tributária, em virtude da dificuldade de cobrar o tributo do contribuinte, como pode advir de penalidade em face do cometimento de infrações à legislação tributária.

Exemplo da atribuição de responsabilidade a terceiros como forma de facilitar a arrecadação temos nos casos de diferimento (substituição tributária para trás) onde o tributo devido em uma determinada operação (normalmente compra e venda) é recolhido apenas na operação seguinte. Há também a chamada substituição tributária para frente, onde ocorre o fenômeno inverso, em que o empresário localizado na primeira etapa da cadeia produtiva recolhe o tributo devido em face de sua operação e o que será devido pelos demais empresários posicionados nas etapas seguintes que será devido apenas quando estes também concretizarem suas negociações, porém o tributo já está antecipadamente recolhido, sob a responsabilidade do substituto tributário.

A legislação tributária também atribui a responsabilidade a terceiros em virtude do cometimento de infrações à legislação tributária, como é o caso do art. 136 a

138 que disciplinam a forma de atribuir responsabilidade pessoal ao agente que, através de uma pessoa jurídica.

O nosso estudo direciona-se as hipóteses de direcionamento da responsabilidade pelo adimplemento dos tributos devidos pelas pessoas jurídicas aos seus sócios e administradores e as condições legais em que essa responsabilidade pode ser atribuída, merecendo especial análise tanto a materialidade exigida para que essa responsabilidade seja atribuída, bem como o aspecto temporal para a verificação dessa materialidade.

6 DA RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS PELO ADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Toda relação obrigacional, como visto, surge com o fim precípua de se extinguir, extinguir-se pelo adimplemento, pela entrega ao credor daquilo que passou, com a ocorrência da previsão legal, a compor o seu patrimônio jurídico.

Levando a questão à seara empresarial, somos levados a perceber que o crescente aumento da carga tributária aliado às constantes crises suportadas pelos diversos agentes econômicos tem levado a um constante inadimplemento das obrigações tributárias.

Assim, torna-se cada vez mais freqüente a tomada de procedimentos, por parte das procuradorias fazendárias, no sentido de direcionar a responsabilidade pelo adimplemento das obrigações tributárias por parte dos representantes das empresas (sócios e/ou administradores).

6.1 A regra-matriz de incidência da responsabilidade tributária

Como verificamos no item precedente, a responsabilidade pela satisfação do crédito tributário, decorre tanto em função da prática de um ato ilícito, como em face da mera conveniência da administração tributária mas, seja qual o motivo da responsabilização de terceiros pela extinção da obrigação, esta deve ser sempre instituída mediante a veiculação de lei que veicule o tema.

Nesse esteio, podemos analisar a estrutura da norma jurídica que cria a responsabilidade tributária de forma bastante semelhante à norma jurídica que institui a obrigação tributária ao contribuinte. Podemos então falar em regra-matriz de atribuição da responsabilidade tributária.

Analise os critérios formadores da norma de responsabilidade.

O primeiro critério, estabelecido no antecedente, é o critério material, aquele que indica a previsão hipotética ensejadora da responsabilidade. Ao analisar o Código Tributário Nacional, podemos verificar que existem causas diversas de responsabilização, assim, devemos concluir pela existência de diversas regras-matrizes atribuição de responsabilidade tributária.

Temos que a regra-matriz da responsabilidade ficaria sintetizada da seguinte forma: critério material, o fato jurídico que teria o condão de atribuir ao sujeito passivo a condição de responsável. Esta responsabilidade poderia ser solidária, supletiva

ou integral. A depender do critério material, a norma de responsabilidade pode incidir como agente modificador da norma individual e concreta, alterando o sujeito passivo, ou pode surgir de forma concomitante, já atribuindo a sujeição passiva ao responsável desde o surgimento da relação individual e concreta.

O critério espacial toca o lapso geográfico em que ocorre o evento que atribui a responsabilidade. Note-se que este critério não deve, necessariamente, coincidir com o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária. A responsabilização, como visto, pode advir em virtude da ocorrência vários fatos. Na hipótese de responsabilização por sucessão, por exemplo, tem-se que o ato sucessório, por exemplo, ou por prática de ato ilícito, o ato sucessório, ou mesmo uma dissolução irregular, vão ocorrer na localidade onde a empresa, ou estabelecimento estão sediados, podendo o a renda objeto de tributação pelo IR ter sido auferida em outro país, a mercadoria ter sido circulada em outro Estado, e por aí vai.

O critério temporal também comporta algumas considerações. Como mencionado supra, nem sempre a norma que cria a responsabilidade terá o condão de modificar a estrutura da Regra-matriz de incidência, mas sim surgirá concomitantemente com esta para conformar sua aplicabilidade e incidência.

Tem-se dessa forma justamente em virtude da variabilidade das causas ensejadoras da responsabilidade. Note-se que a responsabilidade tributária pode tanto decorrer em função da mera facilitação da administração tributária, como na forma de penalidade pela prática de ato ofensivo à legislação ou com excesso de poderes.

Nesse sentido deve-se notar que a responsabilização por sucessão, por exemplo, sempre agirá como modificadora da estrutura da regra-matriz de incidência e sempre terá seu critério pessoal posterior ao do surgimento do crédito tributário.

Ao analisar o conseqüente, notamos ocorre uma modificação do critério pessoal da regra-matriz de responsabilidade para a regra-matriz de incidência. Naquela, devido ao surgimento do fato atribuidor de responsabilidade, o contribuinte é excluído da relação jurídica (ou posto como devedor solidário) e em seu lugar é inserido o responsável.

6.2 Responsabilidade tributária dos sócios e administradores prevista no art. 134 do CTN

Cuidaremos neste item de ponto fulcral para o presente trabalho. O tópico aqui desenvolvido se revela de nuclear importância as nossas pretensões na medida em que buscamos estabelecer exatamente os critérios para a atribuição de responsabilidade tributária aos sócios e administradores, bem como se esta atribuição poderá ser feita já quando em curso uma ação executiva.

Trata-se de atribuição de responsabilidade a terceiros cuja regra geral está inserida no Código Tributário Nacional que trata da matéria nos artigos 134 e 135.

Analisemos, neste primeiro momento o alcance da prescrição contida no art. 134.

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

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

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

O art. 134 prescreve a responsabilização de terceiros sempre que se verificar a impossibilidade do cumprimento da obrigação pelo contribuinte, afirmando ser a responsabilidade solidária, e que se limitaria apenas aos atos que intervierem ou omissões que forem responsáveis.

De pronto cabe uma reflexão sobre se estamos diante de uma responsabilidade solidária ou subsidiária. Da leitura do art. 134 observamos que só poderá o Fisco, direcionar a execução ao terceiro depois de verificar a impossibilidade do cumprimento da obrigação pelo contribuinte, assim não poderá executar aquele sem que tenha tentado promover a satisfação do crédito tributário em face deste, o que denota estarmos diante de uma responsabilidade subsidiária e não solidária.

O art. 134 determina que a responsabilidade só surgirá quando o contribuinte não apresentar condições de solver a dívida. Daí cabe uma reflexão

importante. Poderá o Fisco colocar na CDA, e conseqüentemente na execução fiscal, o nome do terceiro como co-responsável? Poderá o fisco ajuizar a ação diretamente contra o terceiro não executando o contribuinte?

A nosso sentir, a execução deverá sempre ser promovida contra o contribuinte e, após o insucesso da penhora ou qualquer outra medida constritiva o Fisco poderia diligenciar a responsabilidade ao terceiro legalmente obrigado.

A professora Maria Rita Ferragut ensina que

Com isso, o nascimento da relação jurídica de responsabilidade não advém do fato jurídico tributário, mas do reconhecimento jurídico de que o contribuinte não pôde cumprir sua obrigação. Some-se a esse fato a intervenção ou omissão do responsável.³⁰

Entretanto, note-se que não basta a insolvência do contribuinte para caracterizar a responsabilidade prevista no art. 134 do CTN. É necessário que o fato gerador tenha sido praticado com sua intervenção ou em decorrência de sua omissão. Desta feita não poderá o Fisco ajuizar diretamente o processo executivo haja vista que a ação de execução se presta a satisfazer o crédito tido como certo, líquido e exigível não comportando qualquer ato investigativo, de conhecimento, sobre a formação do crédito.

Uma vez infrutífera a execução fiscal direcionada contra o contribuinte é dever do Fisco diligenciar, mediante prévio processo administrativo, se o terceiro efetivamente interviu no ato jurídico, ou foi responsável por alguma omissão. Sem esse procedimento administrativo prévio não haverá como atribuir responsabilidade ao terceiro.

Tomemos como exemplo o caso da responsabilidade do sócio na sociedade de pessoas em liquidação. A sociedade em liquidação permanece com sua personalidade jurídica, ainda não se extinguiu, o que só ocorrerá com a efetiva dissolução, portanto, os patrimônios dos sócios não se confundem com o da sociedade.

Uma vez que a sociedade inadimpliu suas obrigações tributárias, não solvendo os correspondentes créditos, nasce para Fisco o direito de utilizar-se das vias executivas judiciais. Ajuizada a execução fiscal, irá o Fisco requerer ao julgador a constrição de bens e/ou direitos do devedor como forma de garantir o adimplemento da obrigação, todavia esta penhora ou bloqueio de contas (cada dia mais usual) podem restar infrutíferas, inviabilizando a via executiva como forma de pagamento dos tributos devidos.

³⁰ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária do Sócio e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2005, pág. 112;

Para que se aplique a hipótese do art. 134 é necessário, além da frustração da penhora, que a sociedade esteja em processo de liquidação, e, ou o patrimônio já tenha se dissipado, ou o restante seja insuficiente à satisfação dos créditos tributários. Mas não para por aí. É preciso verificar a espécie societária e se o sócio efetivamente interviu ou se omitiu com relação ao ato que fez surgir a obrigação, ou ainda a insolvência.

A sociedade deve ser, necessariamente, de pessoas, entendendo-se esta como a sociedade em que o que importa para a sua constituição são os caracteres pessoais de cada sócio.

Segundo o professor Ricardo Negrão *diferencia-se a sociedade de pessoas da sociedade de capitais pela maior ou menor importância da affectio societatis*.³¹

Arremata o Desembargador do Tribunal de Justiça de São Paulo definindo que *se há predominância, em sua formação, de qualidades pessoais, de sorte que a mera substituição de um sócio pode acarretar sua dissolução ou a impossibilidade de continuação, então se diz que a sociedade é pessoal*.³²

Dessa forma, temos que a regra do art. 134 não se aplica à sociedade por ações, aplicando-se a algumas das sociedades limitadas, posto que, a depender da rigidez estabelecida no contrato social, a sociedade poderá ser de pessoas ou capital.

Uma vez que se estabelece que a sociedade tem que ser de pessoas, e que o sócio responde apenas pela sua intervenção ou omissão que for responsável, será que todos os sócios da sociedade em liquidação respondem SUBSIDIÁRIAMENTE? Da forma como o art. 134 se apresenta somos da opinião que apenas os sócios que tiverem poder de administração terão responsabilidade tributária em função do art. 134.

Cabe aqui uma outra reflexão. E nas hipóteses em que o liquidante não seja sócio? Qual será a sua responsabilidade? Alguns poderiam argumentar que o código civil, ao estipular as regras sobre a atividade de liquidante, em seu art. 1104, prescreve que este tem as mesmas responsabilidades dos sócios administradores da sociedade em liquidação.

Ocorre que a Constituição Federal determina que responsabilidade tributária é matéria reservada à lei complementar e o código civil foi introduzido pela via

³¹ NEGRAO, Ricardo. Manual de Direito Comercial e de Empresa, Vol. 1, 5ª ed. São Paulo: Saraiva, pág. 240.

³² NEGRAO, Ricardo, op. cit. pag. 240.

da lei ordinária. Assim a resposta a esse questionamento deve ser encontrada no próprio art. 134 do CTN que determina no inciso terceiro que os administradores serão responsáveis pelos tributos devidos pelos bens de terceiros que administrarem.

Surge então um novo questionamento. Será o liquidante responsável pelas obrigações tributárias existentes antes de sua nomeação como liquidante? Nesse caso entendemos que o art. 134 só o alcançaria se a insolvência se verificar em virtude de sua improbidade como liquidante. Se o patrimônio da sociedade for satisfatório à solvência dos créditos tributários, mas, em virtude dos atos do liquidante, o patrimônio se dilapidar, nesse caso a responsabilidade será subsidiária dos sócios e do liquidante. Todavia se o liquidante já recebeu um patrimônio insuficiente, não poderá ser responsabilizado por uma insolvência que não deu causa.

A professora Maria Rita Ferragut faz um comentário sobre o ponto aqui tratado. Para a doutrinadora, a responsabilidade dos administradores não-sócios, portanto também do liquidante, teria fundamento legal no art. 137 do CTN e não no art. 134.

Vejamos as lições da professora Ferragut:

As conseqüências jurídicas advindas da responsabilidade fundada no art. 134 do CTN aplicam-se exclusivamente aos sócios porque o tipo tributário é fechado e porque o art. 137 do CTN menciona essas categorias de indivíduos de forma separada. Tivesse o código equiparado-as para os fins da responsabilidade tributária, não haveria por que existir a distinção mencionada no art. 137.

Verifiquemos o que prescreve o art. 137.

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 artigo 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.

O artigo 137 do CTN se refere a responsabilidade daquele que, agindo em nome de terceiros, comete infrações tipificadas como crimes ou contravenções contra a

ordem tributária. Nesse sentido, teria o administrador a responsabilidade de suportar a sanção atribuída ao contribuinte apenado em virtude de sua conduta.

Note-se que o art. 137 cuida de hipótese diversa do art. 134, neste tem-se a responsabilização de terceiro pelo adimplemento de crédito tributário devido pela empresa, materialização do fato gerador e ausência de recolhimento, naquele tem-se a atribuição de responsabilidade do agente pelo cometimento de ato ilícito praticado em nome de terceiros.

Enquanto um artigo cuida da satisfação do crédito tributário puro e simples, decorrente da materialização da Regra-matriz de incidência, no outro trata o legislador de apenar aquele que comete ilícito através de terceiros.

Assim, pedimos vênia para discordar da professora Maria Rita Ferragut afirmando que o art. 137 deve ser aplicado apenas quando verificada uma das hipóteses dos arts. 1º e 2º da lei 8137/90, entre os quais não se encontra a insolvência da sociedade.

Devemos ter em vista que o art. 137 cuida da responsabilidade por infrações, enquanto o 134 cuida da responsabilidade pelo recolhimento da obrigação principal, coisas distintas que não se confundem.

O professor Luciano Amaro explica que se traduz infração como uma conduta contrária ao direito.³³

Continua o professor:

Se a consequência da infração (**cumulada ou não com a execução coercitiva da obrigação**) é um castigo ou punição pelo fato da conduta ilícita, onde esta se manifestar estará presente a sanção; por isso é que há sanções no campo do direito civil, comercial, administrativo, trabalhista, tributário, etc³⁴

Como se vê o autor mencionado faz uma importante distinção que cabe ser ressaltada. A mera ausência de recolhimento, não importa necessariamente em um tipo penal tributário. O simples descumprimento da obrigação principal não se subsume ao conceito de infração previsto hipoteticamente da norma extraída do art. 137.

A inadimplência pode, na verdade, ser decorrente de uma conduta comissiva, tendente a não recolher o tributo, mas isso deverá ser objeto de procedimento investigatório, inviabilizando-se ao seu redirecionamento na própria execução fiscal.

³³ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 13ª ed. São Paulo: Saraiva. 2007, pág.432

³⁴ Op. cit. pág. 342;

6.3 Da responsabilidade de terceiros insculpida no art. 135 do CTN

Cabe-nos agora analisar as hipóteses em que o CTN atribui responsabilidade pessoal em virtude da prática de atos exercidos com excesso de poderes ou com fraude à lei hipótese esta prevista no art. 135.

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.

Da leitura do art 135 verificamos de imediato um requisito indispensável à atribuição de responsabilidade ao terceiro, qual seja, a verificação de que o mesmo agiu em desconformidade com a lei ou além dos poderes que o contrato social ou estatuto lhe permitia.

Cuidemos da hipótese mais afeta a pretensão do presente trabalho que a prevista no inciso terceiro, a responsabilidade dos diretores, gerentes e administradores das pessoas jurídicas de direito privado.

Observemos que as Procuradorias da Fazenda, seja a federal ou as Estaduais e Municipais, têm o hábito de confeccionar a certidão de dívida ativa já indicando o sócio, gerente ou administrador como co-responsável pelo débito, requerendo ao juiz o imediato redirecionamento da execução ao patrimônio destes sempre que infrutífera a tentativa de penhora sobre o patrimônio do contribuinte.

Observemos que o CTN impõe requisitos ao redirecionamento dos sócios e administradores com base no art. 135 do CTN, impondo-se que se a obrigação tributária tenha surgido em face da prática de atos fraudulentos e/ou com excesso de poderes.

A responsabilização dos diretores, gerentes e representantes das pessoas jurídicas de direito privado, surge, nos termos do CTN como uma sanção pelo cometimento de um ilícito. A regra-matriz do surgimento da responsabilidade, neste caso, não possui em seu antecedente a insolvência do contribuinte, como é a hipótese do art. 134, mas sim a verificação de um ilícito, ou de um ato praticado com excesso de poderes pelo gerente ou administrador.

Importa destacar que no art. 135 o CTN fala e responsabilidade pessoal, sem mencionar, diferentemente do que fez no art. precedente, a necessidade do Fisco direcionar, primeiramente, as vias constritivas ao contribuinte, devedor originário.

Temos aqui que, verificado o cometimento de ato ilícito, ou que o administrador agiu além de sua permissão contratual, este deverá substituir, desde o início, a pessoa jurídica, no pólo passivo da relação tributária, na medida em que passa a se responsabilizar pessoalmente.

Percebemos que a pretensão do legislador com a elaboração do art. 135 foi, penalizar aqueles que utilizam a ficção da pessoa jurídica para se locupletar ilicitamente praticando atos de gestão temerários e contrários às leis tributárias e comerciais.

Com o art. 135 o legislador traz para a seara tributária a previsão da desconstituição da personalidade jurídica, com feições bastante próximas das características do direito comercial.

Para a devida compreensão da desconsideração da personalidade jurídica das sociedades é importante verificar o que diz a doutrina comercialista, ramo do direito que bem desenvolveu o tema e que guarda grande correspondência com a norma prevista no art. 135 do CTN, assim verifiquemos a doutrina de Ricardo Negrão.

A concessão da personalidade jurídica, tendo em vista seus efeitos, leva, muitas vezes, a determinados abusos por parte de seus sócios, atingindo direitos de credores e de terceiros. Nesse caso, vem-se admitindo o superamento da personalidade jurídica – *disregard of legal entity* – é também conhecida como teoria da penetração.³⁵

Especificamente sobre o art. 135 do CTN a professora Maria Rita Ferragut fala que:

O terceiro responsável assume individualmente as conseqüências advindas do ato por ele praticado, ou em relação ao qual seja partícipe ou mandante, eximindo a pessoa jurídica realizadora do fato tributário, de qualquer obrigação.³⁶

Note-se que, assim como na seara comercial, também nas relações tributárias, o legislador estabeleceu sanções àqueles que se utilizam das pessoas jurídicas

³⁵ NEGRÃO, Ricardo. Op. Cit. pág. 234.

³⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Op. Cit. pág 119.

para adquirem receitas ilícitas mediante a prática de atos infracionais ou além dos poderes constantes no contrato social.

Importa perceber que o contribuinte (empresa) se abstém da obrigação, eximindo-se de qualquer responsabilidade com relação ao tributo devido, passando o dever de recolher o montante devido ao terceiro.

Ponto que merece especial atenção é que, a exemplo do que ocorre no art. 134, e diversamente da previsão do art. 137, a obrigação principal a que se obriga a recolher o terceiro é decorrente da materialização da hipótese de incidência, trata-se aqui de recolhimento do tributo devido. No art. 137 tem-se a hipótese de recolhimento de multa, de penalidade, imposta ao agente infrator.

Diante da constatação supra, cabe um questionamento a ser feito.

Como ficaria a hipótese de o Fisco, durante uma fiscalização, verificar o cometimento, por parte do administrador, de atos fraudulentos e que ocasionaram o surgimento de uma obrigação tributária não satisfeita?

Na hipótese aventada, a nosso sentir, deve o Fisco promover duas autuações distintas, uma com relação ao tributo devido e outra com relação a multa a ser aplicada ao administrador que cometeu o ato fraudulento. No que pertine a segunda parte não há maiores digressões, o auto é produzido diretamente ao agente e o seu conteúdo não é o tributo devido mas sim uma multa, uma sanção previamente prevista em lei, que servirá com castigo pelo ato fraudulento. Na primeira parte da hipótese deve o Fisco proceder ao lançamento do tributo devido, deverá então verificar se houve algumas das hipóteses do art. 135, verificando ser o caso de ato fraudulento, exclui-se a responsabilidade do contribuinte (empresa) e atribui-se diretamente a responsabilidade ao agente, lembrando-se que deve haver o competente procedimento administrativo.

E se acaso o Fisco não verificar o cometimento de qualquer ato ilícito ou com excesso de poderes? Nesta hipótese deve o Fisco proceder com o lançamento em face do contribuinte (empresa) no que pertine ao tributo devido e não se deve falar em incidência do art. 137, já que não houve ilícito.

Cabe-nos agora investigar que tipos de ato podem caracterizar a responsabilidade pessoal pelo crédito tributário com base no art. 135 do CTN. O próprio artigo já menciona que o administrador deve agir em desacordo com a lei, com o contrato social ou estatuto, passemos então a analisar o alcance de tais prescrições.

O primeiro ponto a ser visitado é o concernente ao ato praticado com excesso de poderes estabelecido no contrato social ou estatuto.

Como sabemos a sociedade adquire personalidade jurídica própria individualizando-se da pessoa dos seus sócios. Todavia, para que esta atribuição de personalidade, que chamamos ser personalidade jurídica, deve atender aos limites da capacidade da sociedade.

A capacidade da pessoa jurídica vem delimitada pelo seu contrato social. Logicamente uma sociedade não poderá desempenhar atividades estranhas ao seu objeto social sob pena de desvio de finalidade o que extrapolaria os limites de sua finalidade.

Uma vez que o sócio utiliza a sociedade com desvio de finalidade, praticando atos estranhos ao seu objeto social, ou ainda praticando atos para os quais não tenha poderes previstos no contrato social, a este será imputada a responsabilidade pelo recolhimento de eventual tributo devido em decorrência do ato praticado.

Exemplifiquemos com a hipótese de empresa prestadora de serviços onde um dos sócios resolve praticar atos de comércio, circulando mercadorias. Nesse caso não há outra hipótese senão atribuir pessoalmente a responsabilidade do ICMS devido ao Estado ao sócio que desenvolveu irregularmente a atividade.

Imaginemos ainda que esta mesma empresa celebra um contrato de prestação de serviços com um tomador. O objeto do contrato é lícito e está inserido no seu objeto social, todavia o sócio que assinou o contrato não tem poderes de administração. Nesse caso o sócio responderá pessoalmente pelas obrigações tributárias decorrentes do contrato.

Os casos acima exemplificados se referem a atos praticados pelos sócios em manifesta ofensa ao contrato social, seja no que diz respeito ao objeto social seja no que pertine aos poderes dos sócios.

Outro ponto que faz surgir a responsabilidade pessoal do sócio é a utilização da sociedade para a prática de fraudes à legislação.

Exemplificamos com a hipótese em que os sócios da empresa prestadora de serviços supra mencionada omitem, dolosamente, receitas tributáveis da declaração de rendimentos, provocando assim uma diminuição da base de cálculo do IRPJ. Uma vez descoberto o ato fraudulento, serão os sócios responsabilizados pessoalmente pelo crédito tributário. Podemos ainda imaginar a situação em que o próprio fato gerador se posiciona no rol dos atos ilícitos. Imaginemos uma empresa importadora que é flagrada tentando introduzir clandestinamente produtos estrangeiros no Brasil, nesse caso devem os sócios, a teor do art. 135 serem pessoalmente responsabilizados pelo recolhimento dos tributos incidentes sobre a importação.

De extrema importância para o nosso trabalho é verificar se o simples inadimplemento da obrigação tributária corresponde a hipótese suficiente à responsabilização do sócio.

Para que o simples inadimplemento da obrigação tributária permita o imediato direcionamento da execução ao sócio gerente é necessário que se entenda esta conduta omissiva como um ato de fraude à lei.

Certo é que a norma jurídica que cria a obrigação tributária contém em seu prescritor o imperativo determinando a entrega do crédito ao ente público e que feito o lançamento o montante relativo ao crédito tributário passa à titularidade do ente tributante.

Nesse esteio poderíamos entender que a falta de recolhimento do crédito tributário implicaria, por si só, na infração à legislação tributária o que ocasionaria a responsabilização dos sócios gerentes.

Essa não é a interpretação correta do artigo 135 do CTN. A simples omissão de recolhimento não pode ser considerada ofensa à lei no sentido de caracterizar a responsabilização pessoal do sócio gerente.

A nosso sentir, para que a responsabilidade pelo recolhimento do crédito tributário possa ser imputada a sócio é necessário que o fato gerador tenha sido praticado com excesso de poderes ou corresponda a um ato ilícito. A obrigação tributária deve ser decorrente de uma ilicitude.

A omissão de recolhimento não foi estampada pelo legislador como elemento ensejador da responsabilidade tributária e necessariamente pode não decorrer de um desígnio ilícito.

Devemos esclarecer que para que se verifique a responsabilização pelo cometimento de um ilícito é imprescindível que o elemento volitivo se apresente patente na conduta do administrador. A conduta deve se revestir de uma natureza eminentemente dolosa para sujeitar o administrador a responsabilização tributária.

Desse modo, o não recolhimento decorrente da falta de recursos financeiros, por exemplo, jamais poderá servir como elemento a desencadear a responsabilidade do sócio.

Todavia, deve-se distinguir o simples inadimplemento com a prática de atos tendentes a evitar o recolhimento do tributo devido, como a mudança de endereço sem prévia comunicação aos órgãos de registro, a remessa ilícita de verbas não contabilizadas, a dissipação irregular do patrimônio, medidas deliberadas no sentido de evitar o recolhimento do tributo e que são praticadas em desconformidade com os

requisitos legais, as práticas ora elencadas sim, são ensejadoras da responsabilização dos administradores e sócios gerentes, mas diferenciam-se do simples inadimplemento em razão do dolo, do elemento volitivo em fraudar a satisfação do crédito tributário.

Há que se estabelecer uma diferenciação entre inadimplemento e sonegação fiscal. Não se pode atribuir a uma empresa ativa, em pleno exercício de suas atividades, mas que esteja passando por dificuldades financeiras e portanto, com seu recolhimento atrasado, a pecha de fraudadora da legislação e se direcionar a responsabilidade ao sócio. Devemos ter sempre em mente a diferenciação da personalidade da pessoa jurídica e dos sócios que a compõem.

Como visto linhas acima, a sociedade possui personalidade jurídica própria entendida para o direito como uma pessoa distinta da pessoa dos sócios e consequentemente com a autonomia patrimonial.

O afastamento da autonomia patrimonial só deve ocorrer em se tratando de penalidade pela uso indevido da pessoa jurídica com o intuito de fraudar direito de terceiros, no caso presente, o crédito de que é detentor o ente tributante.

Nesse esteio o simples inadimplemento não é suficiente à atribuição de responsabilidade aos sócios, mas deve-se verificar se os sócios se utilizaram de artifícios ilícitos para manter essa condição de inadimplemento, criando obstáculos à satisfação do direito de crédito do Fisco.

O encerramento das atividades da empresa de forma clandestina deve ser entendido como fraude a lei. Por vezes os sócios resolvem encerrar as atividades da empresa e por não disporem de meios para satisfazer os compromissos tributários simplesmente fecham as portas. Esta conduta é caracterizada como dissolução irregular da sociedade e o direito empresarial já prescreve as conseqüências da referida prática atribuindo aos sócios a responsabilidade pela referida conduta.

Assim, também a legislação tributária deve ser aplicada na tentativa de solver os créditos do fisco e direcionar a responsabilidade ao sócio que agiu em desconformidade à lei. Note-se que nesse caso a fraude à lei se dá em momento posterior a constituição do crédito tributário, posto que se deu justamente no intuito de evitar o recolhimento, estando presente o dolo na conduta.

Questão de extrema relevância a ser analisada é como e em que momento pode a responsabilidade pelo crédito tributário pode ser direcionada aos administradores da empresa.

Como analisado anteriormente a obrigação tributária só nasce com o procedimento de lançamento que é o modo hábil de verter em linguagem o evento ocorrido no mundo fenomênico.

Assim, para que se possa atribuir a responsabilidade tributária aos sócios, gerentes e/ou administradores é necessário que o fato ensejador da responsabilidade tributária seja previamente apurado e verificado através de competente processo administrativo.

É pelo processo administrativo, e somente por ele, que o Fisco produzirá uma linguagem tendente a atribuir ao administrador a prática de uma das hipóteses do art. 135 do CTN.

A CDA para que indique o sócio ou administrador como co-responsável, deve ser precedida de uma ação fiscal tendente a constituir o ato ilícito que autorize a atribuição de responsabilidade e assim, ser a execução previamente direcionada ao sócio.

A única hipótese que permitiria o direcionamento ao sócio em momento posterior ao ajuizamento da execução seria o caso de dissolução irregular da sociedade no curso da execução com o fechamento da empresa sem a liquidação do passivo inviabilizando a solvência do crédito tributário, mas mesmo para isso, é necessária a certidão do oficial de justiça.

O direcionamento da execução fiscal com base no art. 135 desprovido de qualquer procedimento prévio tendente a apurar o cometimento de um ato que justifique a responsabilização do administrador vai de encontro ao princípio da legalidade na medida em que não se verificou a existência dos pré-requisitos do CTN.

7 CONCLUSÃO

A linguagem se apresenta como elemento essencial a transformação da realidade. Sem o devido registro lingüístico não se há de cogitar a existência de qualquer fato jurídico, seja um fato gerador da obrigação tributária ou o fato ensejador da responsabilidade de terceiros.

A obrigação tributária surge apenas com o lançamento, momento em que o fato gerador é devidamente enunciado e com ele nasce o crédito tributário.

Como toda relação jurídica de cunho obrigacional a relação jurídica tributária nasce com o propósito específico de se extinguir e a via normal de sua extinção se dá com o pagamento. Ocorre que diversas vezes o contribuinte não promove a satisfação do crédito tributário com o cumprimento da obrigação de dar o dinheiro ao Fisco, nesses casos deve o ente tributante promover os meios executivos para a satisfação do seu crédito.

Ocorre que nem sempre o meio executivo se apresenta eficaz à pretensão estatal visto que nem sempre se consegue constranger o contribuinte ao pagamento do tributo pela constrição de seu patrimônio.

Diante do insucesso dos meios executivos direcionados às sociedades as Fazendas públicas tendem a requerer perante o Juízo em que corre a execução fiscal que o processo seja direcionado aos sócios e administradores da sociedade, isso quando já não os indicam como co-responsáveis na confecção da certidão de dívida ativa.

Entretanto a atribuição de responsabilidade do sócio pelo recolhimento das obrigações tributárias da sociedade é exceção a regra geral que é da total autonomia patrimonial e negocial da sociedade que existe em decorrência de sua personalidade jurídica.

Para que a responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária possa ser atribuída a terceiros, no caso em análise os sócios e administradores da sociedade é necessário que estejam presentes os requisitos dos art. 134 ou 135 do CTN, isso em se tratando de tributo devido e não pago, ou ainda o art. 137 em se falando de penalidade pelo cometimento de infração tributária.

Ao verificar o art. 134 observa-se que o comando legal prescreve a responsabilização de terceiro em face da impossibilidade de exigência diretamente ao contribuinte. Reza o CTN que uma vez verificada a impossibilidade de exigir o tributo do contribuinte, a própria lei tributária (CTN) indicará terceira pessoa, para que dela se exija

o tributo. Em se tratando das sociedades o código determina que serão pessoalmente responsáveis, pelos atos em que intervierem e pelas omissões que forem responsáveis, os sócios de sociedade de pessoas em liquidação.

Apesar da afirmação de que a responsabilidade seria pessoal, observamos que o código versa, realmente, sobre responsabilidade subsidiária, visto que determina que a responsabilidade dos sócios dar-se-á apenas quando verificada a impossibilidade de exigência do tributo do contribuinte é que surge a responsabilidade do sócio.

Contudo, pela redação do código, observamos que nem todo sócio é responsável pelo crédito tributário nos casos do art. 134, VII, bem como em nem todas as sociedades esta transferência de sociedade pode ser atribuída.

O art. 134, VII fala em sociedade de pessoas, assim toda a sociedade caracterizada como sociedade de capitais estará fora do alcance do referido texto legal. Por sociedade de pessoas temos aquelas em que a vontade de associar-se está ligada as qualificações pessoais do sócio, o que não se verifica, por exemplo, nas sociedades por ações e em algumas sociedades por cotas de responsabilidade limitada.

Apenas algumas sociedades limitadas, bem como as sociedades simples irão se sujeitar ao alcance do art. 134, VII do CTN³⁷, e nem todo sócio das referidas sociedades podem ser alcançados pela mesma, é determinante que o sócio tivesse praticado os atos que geraram o crédito tributário, ou ainda que tenha sido omissos em fatos que poderia intervir para que não se materializassem. Desse modo temos de afastar a responsabilidade com fulcro no art. 134, VII dos sócios que não possuem poderes de administração.

Temos então como plenamente ilegal o requerimento fazendário de, no curso da execução fiscal, direcionar o processo ao sócio não administrador se a sociedade estiver em dissolução. Essa ilegalidade pode se dar por dois motivos, o primeiro no caso da sociedade não ser de pessoas, o segundo no caso do sócio não ter poderes de administração.

A outra hipótese de responsabilização pelo recolhimento do tributo reside no art. 135 do CTN, este artigo determina que o administrador, o diretor, o gerente ou o representante de pessoa jurídica de direito privado sempre que o crédito tributário for

³⁷ Desprezemos os tipos societários menos comuns na prática comercial, concentrando nossa análise apenas nas sociedades por ações, por cotas de responsabilidade limitada e simples.

resultante de um ato praticado em fraude à lei ou com excesso de poderes previstos no contrato social ou estatuto.

Nesta hipótese, diferentemente do art. 134, a responsabilidade é pessoal e não subsidiária, quer dizer que os meios executivos devem ser promovidos não contra a sociedade, mas diretamente em face do terceiro responsável pela prática do ato que gerou a responsabilidade tributária.

A responsabilização no presente caso nem vem da condição de sócio, tanto assim é que o artigo não utiliza essa expressão, mas sim da prática de atos diretivos ou gerenciais que, ou foram praticados em ofensa a lei ou além do que permitido no contrato social.

Cuida-se de penalidade trazida do direito comercial onde se afasta a personalidade jurídica da sociedade e, conseqüentemente seus efeitos, como a autonomia patrimonial, na medida em que o sócio utilizou a sociedade para a prática de atos ilícitos ou ainda praticou um ato que a sociedade não o confiou fazer. No caso do ato praticado com excesso de poderes a sociedade não pode ser responsabilizada pelos efeitos tributários de um ato que o sócio praticou em desamparo dos poderes atribuídos no contrato social. Vê-se que não foi a sociedade que praticou o ato, mas sim o próprio sócio, induzindo a erro até o outro contratante que julgou estar negociando com a sociedade.

Temos então duas decorrências do exposto supra, a primeira de que o cometimento de ato com excesso de poderes ou em fraude a lei é um fato jurídico e como tal, para ingresse no mundo jurídico, requer a sua correta manifestação lingüística, pelos meios competentes, e a segunda é a de que a propositura da execução contra a empresa e o despacho que determina a citação não teriam o condão de interromper a prescrição contra o sócio.

Não é lícito à Fazenda, no curso da execução, apenas em virtude do insucesso da satisfação do crédito contra a sociedade, requerer o direcionamento da responsabilidade ao sócio, gerente ou administrador, mormente quando a empresa ainda estiver ativa.

A distinção da responsabilidade tributária da empresa e da responsabilidade dos seus sócios e administradores é um dos elementos da personalidade jurídica das sociedades, a chamada autonomia negocial e autonomia patrimonial que só poderá ser afastada em caso de desconsideração da personalidade jurídica e, para fins tributários, deve-se observar os limites expressos nos arts. 134 e 135.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

CHAUÍ, Marilena. **Convite a Filosofia**. São Paulo: Ática, 2000.

DA SILVA, Luciano Amaro. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

DI SANTI, Eurico Marcos Diniz, **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. **Curso de Especialização e Direito Tributário: Estudos em Homenagem A Professor Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Editora Forense, 2005.

FERRAGUT, Rita Luiza. **Crédito Tributário, Lançamento e Espécies de Lançamento Tributário**. in Curso de Especialização em Direito Tributário, Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coord. Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo: Editora Forense, 2005;

_____. **Responsabilidade Tributária do Sócio e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.

FERRAZ JUNIOR. Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito. Técnica, Decisão, Dominação**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Versão condensada pelo próprio autor. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado. Tomo I**. (Atualizado por Vilson Rodrigues Alves). 2. ed. Campinas : Bookseller, 2000.

MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**, São Paulo: Max Limonad. 2001.

_____. **Fontes do Direito Tributário**. Curso de Especialização em Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coord. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Revogação em Matéria Tributária**. São Paulo: Noeses, 2005.

NEGRAO, Ricardo. Manual de Direito Comercial e de Empresa, Vol. 1, 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo. Saraiva, 2000.

VILANOVA. Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.