

RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES DE EMPRESA POR DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA SOCIEDADE LIMITADA

Ananda dos Santos Lourenço Ferreira¹
Lenice Silveira Moreira de Moura²

RESUMO

Analisa-se, com base no método dialético, o debate doutrinário e jurisprudencial, em face do Código Tributário Nacional, acerca da responsabilidade tributária dos sócios e administradores, no contexto da definição do pólo passivo nas execuções fiscais, especificamente em face do inadimplemento de dívida fiscal, quando o contribuinte é pessoa jurídica. A discussão doutrinária e jurisprudencial concernente à matéria é vasta e demonstra cada vez mais a necessidade de pacificar o entendimento, uma vez que a insegurança jurídica aqui apontada é prejudicial, tanto para a sociedade que sofre com o não recolhimento do tributo, quanto para a pessoa do sócio ou do administrador da sociedade, que pode ser responsabilizada injustamente acerca de dívida que não lhe compete. A legislação brasileira disciplina a matéria de maneira satisfatória, no entanto vem sendo interpretada de variadas formas, seguindo sempre a conveniência do caso, sendo necessária a intervenção do Judiciário para solucionar os litígios envolvendo a matéria, ponderando acerca do interesse social do tributo e da justiça fiscal aplicável ao caso concreto.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária. Pólo passivo. Contribuinte.

LIABILITY OF PARTNERS AND MANAGEMENT COMPANY FOR TAX DEBTS OF LIMITED PARTNERSHIP

ABSTRACT

It is analyzed, based on the dialectical method, the doctrinal and jurisprudential debate, related the tax code, about the tax liability of members and administrators in the context of the definition of passive pole in tax enforcement, especially in the face of debt default tax when the taxpayer is a legal entity. The discussion concerning the doctrinal and jurisprudential matter is vast and increasingly demonstrates the need to pacify the mind, since the legal uncertainty indicated here is damaging, both for the society that suffers from the non-payment of tribute, and for the person partner or director of the company, which can be unfairly blamed on debt are not entitled to. Brazilian law governs the matter satisfactorily, but has been interpreted in various ways, always following the convenience of the case, requiring the intervention of the judiciary to resolve disputes involving the matter pondering the interest of the tax and social justice tax applicable to the case.

Keywords: Tax liability. Passive pole. The taxpayer.

¹ Acadêmica do curso de Direito da Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte - FARN. E-mail: anandaferreira@hotmail.com.br

² Professora Orientadora do Curso de Direito da Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte - FARN E-mail: leniceray@hotmail.com.br

1 INTRODUÇÃO

O visível conflito apresentado na jurisprudência e doutrina no que tange a responsabilidade dos sócios e administradores de empresas por dívidas tributárias de pessoa jurídica, traz à tona a discussão do artigo 135 do Código Tributário Nacional, o qual afirma que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas devem ser pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Como forma de justificar a responsabilidade atribuída, o CTN define ainda no artigo 124 que as pessoas com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente responsáveis, não deixando, no entanto, claro o que seria esse interesse comum, abrindo aqui uma lacuna para diversas e controversas interpretações.

Baseado em tais artigos, o Fisco vem fazendo uso indiscriminado de patrimônio pessoal dos sócios e administradores para quitar dívida da pessoa jurídica, bastando apenas a comprovação do não pagamento do tributo pela empresa, havendo assim o lançamento antes mesmo de comunicar a pessoa do sócio ou administrador da sua inclusão no pólo passivo do lançamento do tributo.

Tais divergências trazem visível insegurança jurídica, isso devido a falta consenso a respeito da legislação a ser aplicada, muitas vezes sendo o Estado o maior favorecido em tais questões, embora hajam reiterados julgados afirmando que o mero inadimplemento de tributo por parte da empresa não é causa suficiente para responsabilizar pessoalmente seus administradores.

Ao impor a atribuição da pessoa física no pólo passivo na demanda o Estado tem por diversas vezes desrespeitado a recomendação do artigo 136 e 137 do CTN, os quais afirmam que quando houver lei contrária ou quando as infrações forem praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito, a responsabilidade deverá continuar com o pólo passivo original, ou seja, a pessoa jurídica.

A atribuição pouco criteriosa com a alegação do uso do princípio supremacia do interesse público acima do privado não é o que se espera do Estado, afinal, o particular também deve ter seus direitos reservados e protegidos, não podendo esses serem tolhidos de forma tão intolerante como é o que se vê atualmente.

Dessa forma, é essencial que se busque demonstrar através desse trabalho a correta aplicação do ordenamento jurídico no que tange a responsabilidade tributária do sócio-gerente, apresentando as normas relacionadas ao tema, bem como a sua correta aplicação e os entendimentos jurisprudenciais que demandam delas.

Para que o objetivo do estudo seja concretizado é necessária a abordagem da responsabilidade tributária apontando as partes, fundamentações, meios de defesa, bem como a demonstração clara dos dispositivos legais controversos e suas consequências, cujo a principal seja a insegurança jurídica, uma vez que existem julgados apontando para diferentes posicionamentos, dos quais veremos o mais adequado, não favorecendo qualquer dos litigantes, deixando somente claro o posicionamento relativo à temática proposta baseada no ordenamento jurídico brasileiro.

2 CONCEITOS FUNDAMENTAIS PARA O DESENVOLVIMENTO DO TEMA

O Código Tributário Nacional (CTN) tem como objetivo estabelecer diretrizes para a cobrança de tributos pelo Estado. Dessa forma, traz em seu conteúdo elementos que antes do estudo aprofundado acerca da responsabilidade tributária devem ser devidamente definidos, facilitando assim a compreensão da problemática.

2.1 CONCEITO DE EMPRESA, EMPRESÁRIO, EMPRESÁRIO INDIVIDUAL, SOCIEDADE SIMPLES, SÓCIOS, ACIONISTAS e ADMINISTRADORES

O primeiro termo que será definido é o *empresa*. Comumente confundido com o estabelecimento comercial, segundo FERRAGUT (2009) entende como empresa as atividades econômicas que têm por objetivo a obtenção de lucros mediante a organização dos fatores de produção, assim como força de trabalho, matéria-prima, capital e tecnologia, devendo o destinatário final do produto ser diverso daquele que o produziu.

A atividade empresarial precisa de um executor, alguém que a exerça, e a essa pessoa damos o nome de *empresário*. Portanto, empresário é aquele que rege a empresa profissionalmente, podendo ser pessoa física ou jurídica, na figura do empresário individual

ou da sociedade empresária, respectivamente. O Código Civil de 2002 em seu artigo 966 conceitua: “considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens e serviços”. É importante destacar que os sócios não são empresários, pois aqui o empresário é a própria sociedade, a qual tem personalidade.

A pessoa física que exerce a atividade empresária é aquela que seu patrimônio se confunde com o patrimônio da empresa, não havendo aqui uma separação nesse sentido. Desta forma, esse empresário assume ilimitadamente os riscos do negócio, podendo até mesmo responder com seu patrimônio pessoal perante as dívidas da pessoa jurídica. De acordo com essa ótica temos o *empresário individual* como ente que responde ilimitada e diretamente com seu patrimônio pelas dívidas da empresa.

Diferentemente do empresário individual, na *sociedade empresária* o empreendimento tem patrimônio próprio, não se confundindo com o dos sócios. Desta forma, em uma execução fiscal, deve-se executar primeiro os bens da sociedade, pois a responsabilidade dos sócios é subsidiária, podendo ainda ser reduzida, uma vez que nas sociedades limitadas e anônimas o sócio somente responde no limite do valor investido na empresa, ficando sua responsabilidade restrita.

Embora também apresente a figura do sócio, a *sociedade simples* não pode ser considerada atividade empresária, isso porque seu objeto social é o da exploração intelectual dos seus sócios e não econômica. Anteriormente conhecida como sociedades civis, a sociedade simples pode ocorrer em quatro possibilidades. Quando a atividade for explorada: por quem não se enquadra no artigo 983 do Código Civil, ou seja, aquele que não puder ser considerado empresário; pelos profissionais intelectuais; pelos rurais não registrados na Junta Comercial e pelas cooperativas.

A figura do sócio passa a surgir no momento em que há a celebração do contrato social, podendo ser uma pessoa física ou jurídica que irá assumir obrigações da sociedade. A responsabilidade do sócio pode ser limitada ou ilimitada, pois depende da espécie da sociedade que compõe. É importante destacar que embora tenha composto o capital social da empresa, o sócio não é necessariamente o administrador da mesma, pois para tanto deve ser instituído a esse poder de gerência.

A designação do *administrador* deve constar no contrato social da empresa, caso não haja menção expressa ao nome do administrador, qualquer sócio poderá usar de tal poder. Cabe ao administrador gerir a empresa, sendo assim, tem poderes para contratar, demitir,

negociar, pagar, receber, tomar decisões, entre outros. De uma forma geral, o administrador representa a empresa perante a sociedade e os órgãos públicos e privados.

A última figura que nos resta conceituar aqui é a do *acionista*. Esse é um tipo diferenciado de participação na empresa, sendo cabível somente nas sociedades anônimas e sociedade em comandita por ações. Como se pode perceber, aqui não se fala em cotas, como é o caso dos sócios, aos acionistas cabem as ações, que através delas terá esse o direito de participar nas obrigações positivas e negativas da empresa.

2.2 ATRIBUIÇÕES DO ADMINISTRADOR

O administrador da empresa é o gestor, devendo o posto, de acordo com o artigo 1.011 do Código Civil, ser concedido àquele que terá os “cuidados e as diligências de todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios”.

Desta forma, quis aqui o legislador impor ao administrador não-sócio a obrigação de gerir a empresa como se dono fosse, pois a esse são atribuídas as funções e obrigações advindas do empreendimento, devendo então utilizar das ferramentas e técnicas administrativas, tais como poder de decisão, liderança e profissionalismo para uma boa e eficaz gestão.

Com o intuito de positivar algumas das atividades do administrador, o Código Civil ainda traz algumas atribuições tais como a prestação de conta aos sócios, bem como apresentar o inventário, balanço patrimonial e resultado econômico sempre que solicitado, devendo ser esse prazo limitado a um ano.

No papel de administrador, esse poderá a qualquer tempo examinar os livros e documentos da empresa, salvo estipulação contrária, convocar reunião de sócios para que esses possam se expressar quanto a assuntos relativos ao negócio, além de executar as decisões estipuladas pelos sócios e representar a sociedade a todos.

Embora tenha muitas liberdades asseguradas, o administrador não pode tomar todas as decisões da forma que lhe aprouver, observando limitações como as do artigo 1.018 do Código Civil, o qual indica que o administrador não pode se fazer substituir no exercício de suas funções, embora possa designar mandatários com poderes limitados ao especificado em contrato.

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional determina que o tributo deve ser pago por aquele que praticou o fato gerador. No entanto, também é visto a possibilidade da atribuição da responsabilidade de um tributo a terceiro que a priori nada teria com o fato. A esse nós chamamos de responsável tributário.

Essa transferência de responsabilidade ocorre devido ao interesse estatal, através da figura do Fisco, em receber o tributo dos contribuintes, sendo assim, mesmo aquele que não participou efetivamente do fato gerador que originou o crédito tributário, poderá ser responsabilizado, desde que seja apresentado algum vínculo com a obrigação, prevalecendo assim o interesse público sobre o privado.

A responsabilidade tributária pode ser atribuída ainda a alguém que será ligado à obrigação posteriormente ao fato gerador, como é o caso do sucessor do contribuinte originário, do sócio, nos casos de liquidação da sociedade, dos pais pelos tributos dos filhos menores, do administrador de bens de terceiros, entre outros.

3.1 SUJEITOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Conforme preceitua o artigo 119, CTN, o “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”, sendo assim, é aquele que tem o poder para cobrar do devedor o cumprimento da obrigação tributária instituída.

A lei tributária estabelece ainda que o sujeito figurante no pólo passivo da obrigação não é necessariamente o mesmo que participou da constituição do fato gerador. Dessa forma, resta claro que temos dois possíveis sujeitos passivos distintos, sendo o primeiro o contribuinte e o segundo o responsável.

Entende-se como contribuinte aquele ente que tenha um vínculo direto com a situação fática, ou seja, tem relação econômica, pessoal e direta com o fato gerador. Esse é o sujeito passivo direto, o qual também pode ser o competente pelo pagamento do tributo, sendo necessário somente que a lei não o atribua a outrem, o responsável, ainda que possa ser vinculado ao contribuinte uma responsabilidade subsidiária ou solidária.

Visando arrecadar o tributo e punir os mal pagadores, o Fisco traz a figura do responsável como uma forma de sanar essa situação. Isso porque ter somente um responsável no pólo passivo da obrigação é, por certo ângulo, mais prático para ocorrer a arrecadação, como é o caso da cobrança de ICMS sobre o produto, a ser pago pelo fabricante, ou a cobrança de um sócio que teve uma má gestão e usou seu cargo para fraudar o erário, merecendo nesse caso uma sanção.

O sujeito passivo indireto ou responsável tributário é uma pessoa sobre a qual a Administração Tributária impõe uma obrigação com o intuito de garantir a satisfação do tributo. Dessa forma, esse terceiro não está vinculado diretamente ao fato gerador, muito embora esse deve ter alguma relação com o fato jurídico tributário, ou tenha uma ligação direta ou indireta com o sujeito que o gerou. O responsável aqui não tem o dever jurídico tributário, tem somente a obrigação de pagar a dívida alheia, por essa razão poderá ainda cobrar o tributo do contribuinte através de uma ação de regresso.

3.2 RELAÇÃO ENTRE O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO E A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O responsável é, assim como visto, o sujeito que responde pela obrigação. No entanto, é importante saber a diferença entre a responsabilidade tributária e a obrigação tributária, já que ambas são matérias importantes e demasiadamente abordados no estudo do assunto.

O principal ponto divergente entre a obrigação e a responsabilidade é que a primeira se origina através da ocorrência do fato gerador, já a responsabilidade surge através da obrigação tributária, não existindo sem essa e não tendo contribuído para a sua composição, já que para ser responsável a ligação com o fato gerador é indireta, caso contrário seria esse o próprio contribuinte.

Já foi exposto que o administrador da empresa deve geri-la como se dono fosse, no entanto, não é todo e qualquer ato de má gestão que será suficiente para atribuir-lhe a responsabilidade do crédito tributário.

Quando há, mesmo que manifestamente, uma gestão com excesso de poderes, violadora do contrato social ou estatuto, deve-se observar se esse comportamento é suficiente para gerar uma obrigação tributária, já que, por exemplo, gerir uma empresa com excesso de

poderes não é um fato gerador cabível, segundo a Lei Tributária, além de ser vedado que a responsabilidade recaia a quem contribuiu diretamente para a sua composição.

Portanto, a responsabilidade não é atribuída somente quando o sujeito contribui para a origem da obrigação tributária, deve-se observar se tal ato é matéria de fato gerador tributado pelo Fisco.

A infração cometida pelo administrador seja em relação ao contrato social ou estatuto, às leis, ao Código Civil, não podem, em regra, por si só constituir uma obrigação tributária, nesses casos o infrator responde pelo ilícito, mas não será, atribuído a ele ônus no âmbito fiscal. SOUZA (2007, p95) faz uma importante observação acerca desse ponto:

A simples violação de uma lei que atribui preferência a determinados créditos e, por consequência, o pagamento destes preferencialmente, não se presta para gerar uma obrigação tributária, mas, se essa obrigação já existir, a violação da lei que atribui preferência já autoriza a transferência da responsabilidade por aquela pessoa.

Essa afirmação implica dizer que ao não observar o princípio da preferência do pagamento dos créditos fiscais, o qual fica atrás somente dos créditos trabalhistas, o administrador está chamando para si a responsabilidade acerca daquele tributo.

Casos de ocultação ou não indicação de bens do devedor tributário, dissolução da sociedade sem o cumprimento das formalidades determinadas, omissão em pedir falência do devedor pelos seus gerentes ou administradores e a falta de pagamento da obrigação tributária no momento oportuno, são alguns dos casos que ensejam a transferência da obrigação tributária para o gerente ou administradores da pessoa jurídica.

4 QUANTO ÀS INFRAÇÕES

O Código Tributário Nacional é taxativo ao afirmar em seu artigo 136 que “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”.

O aludido artigo demonstra que a responsabilidade recairá sobre aquele que tenha tido conduta culposa ou dolosa acerca do tributo gerado. Dessa forma, mesmo que não haja a

demonstração de vontade no comportamento do agente, será esse responsabilizado pelo descumprimento dos deveres tributários.

É afastado aqui a possibilidade de alegação da não ciência de lei. Princípio que foi utilizado analogamente à Lei de Introdução ao Código Civil, “Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”.

Entende-se doutrinariamente que a responsabilidade tributária é objetiva, no entanto, Celso Bandeira de Mello trata do assunto trazendo mais uma forma de conduta do agente e ainda um diferente posicionamento acerca da aplicabilidade do artigo 136, CTN, na qual, para ele, não há de ser imputado a esse a responsabilidade objetiva, pois entende que a falta de voluntariedade “não diz com a mera existência de uma figura infracional surdida por ato de terceiros”.

Assim, há aqui o posicionamento de que a uma pessoa não pode-se imputar uma pena se ela não praticou ato ilícito, pois o não cumprimento da obrigação ocorreu por motivo alheio a sua vontade, demonstrando então que em relação às penalidades essa responsabilidade pode ser considerada subjetiva, uma vez que o Poder Judiciário passou a utilizar elementos de tal natureza, como a boa-fé e lealdade, para fundamentar seus julgados.

O julgados recentes têm trazido interpretação mais abrangente quanto à aplicação do artigo 136, CTN, isso porque além do mesmo comportar excessões expressas, como são os casos em que a lei permite, existe também a análise do caso concreto, isto é, percebe-se que embora o artigo seja incisivo quanto a punibilidade do agente, a doutrina e jurisprudência vêm utilizando o texto do artigo 112, CTN, *in verbis*:

A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

É entendimento do STF e STJ que nos casos onde, comprovadamente, o agente não seja reincidente, tenha feito uma operação na qual não foi gerado o tributo devido, demonstre ausência de fraude ou má-fé, por exemplo, deverá haver uma flexibilização da penalidade, isto porque é evidente que a intenção do contribuinte não foi burlar o Fisco, tão somente colaborou com ação ou omissão para que o resultado do não cumprimento da obrigação ocorresse.

A sanção tributária deve ser aplicada, em regra, ao sujeito passivo da obrigação e não ao agente da infração. No entanto, ainda nesse contexto, o artigo 137, CTN, disciplina algumas hipóteses em que a responsabilidade é atribuída pessoalmente ao agente, pessoa física, afastando a pessoa jurídica pela infração tributária cometida. Aduz o artigo:

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.

Desta forma, é imputado ao agente a penalidade pela prática do ato ilícito quando esse tiver sido o autor do delito, ou mesmo partícipe, ficando de fora desse rol aqueles que estavam no exercício da administração, do mandato, função, cargo ou emprego, e ainda aqueles que cumpriam ordem expressa emitida por quem de direito. Nas hipóteses aludidas no inciso I, quem deverá ser punido é o mandante da infração, pois a esse é o responsável pela coação ou ordem do feito.

Coadunando com tal posicionamento, o Superior Tribunal de Justiça tem inúmeros julgamentos nesse sentido:

EMENTA TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. QUEBRA DO DIFERIMENTO. COMPRADOR IRREGULAR. VENDEDOR DE BOA-FÉ. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. NÃO-OCORRÊNCIA. 1. A responsabilidade pela prática de infração tributária, malgrado o disposto no art. 136 do CTN, deve ser analisada com temperamentos, sobretudo quando não resta comprovado que a conduta do vendedor encontrava-se inquinada de má-fé. **Em hipótese como tais, tem emprego o disposto no art. 137 do CTN, que consagra a responsabilidade subjetiva.** Precedentes. 2. Recurso especial de Rui Claret de Carvalho Gonçalves provido e recurso especial da Fazenda Nacional improvido. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional e dar provimento ao recurso do contribuinte. Os Srs. Ministros Castro Meira e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator Presidiu o julgamento o Sr. Ministro João Otávio de Noronha. (RECURSO ESPECIAL Nº 471.894 - SP (2002/0126386-4). DJ 23/05/2006 (Grifo nosso)

5 O SUJEITO PASSIVO E SUA INCLUSÃO NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA

Diante de todo o exposto, fica claro que a possibilidade de inclusão do gestor da pessoa jurídica, como é o caso do sócio, gerente, administrador e diretor da empresa, é um ato legal e pacífico diante da doutrina e jurisprudência. No entanto, não é permitido que essa responsabilidade atribuída ocorra de maneira indiscriminada, devendo, nesse sentido, respeitar as regras estipuladas através das leis e normas adotadas pelo meio jurídico.

Embora o ordenamento jurídico tenha imposto regras quanto à atribuição da responsabilidade tributária, o Fisco, tem ignorado algumas dessas limitações, incluindo pessoas físicas no pólo passivo do crédito tributário exclusivamente por essas pessoas, em tese, terem poder deliberativo sobre a empresa, recaindo, segundo a instituição, sobre elas o ônus de se responsabilizar acerca do tributo.

A legislação traz a imposição de que é necessário um procedimento executório correto, devendo-se respeitar os requisitos do artigo 202, CTN e do art. 2º, da Lei 6.830/1980, Lei de Execução Fiscal, o qual dentre eles temos a afirmação de que o nome do responsável deve constar na CDA, caso não conste, não poderá esse ser esse incluso na fase de execução fiscal, sob pena de nulidade da inscrição e da ação.

Embora esse entendimento tenha embasamento legal, a maioria da doutrina e da jurisprudência tem entendimento divergente, sendo corroborado inclusive pelo Superior Tribunal Federal, o qual é pacífico em afirmar que não é necessária a inclusão prévia do nome do responsável. Usa-se como argumento para essa tese o caráter material do CTN, demonstrando que a parte processual é melhor trabalhada no CPC, o qual afirma ser necessária a inclusão prévia da pessoa jurídica, pois essa é a devedora originária da dívida, sendo a pessoa física um ente que surge no processo em fase posterior, substituindo o pólo passivo da demanda após a comprovação da ocorrência de atos ilícitos que culminaram na demanda.

FERRAGUT (2009) demonstra tese em análise aos dois pontos de vista, ponderando todos os posicionamentos e chegando a uma conclusão, embora discorde de muitos doutrinadores e juristas. Demonstra em seu livro que embora o CTN e a LEF tenham caráter predominantemente material, ao tratar da matéria em questão são bem claros ao afirmar o procedimento ideal, que seja demonstrar os requisitos necessários para a constituição da CDA, e é claro ao dizer que dentre eles deve haver a indicação do devedor e co-responsável.

A autora ainda demonstra que apesar de o CPC indicar quem poderá ser sujeito passivo na execução, o CTN e a LEF apontam a necessidade da correta indicação na CDA, para que a execução possa, assim, surtir os efeitos esperados. Além do já exposto, é de suma importância fundamentar o exposto com a apresentação do artigo 203, CTN, que é taxativo ao declarar que “a omissão de qualquer dos requisitos do artigo anterior (202, CTN) são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente”.

Não se quer aqui determinar que a inscrição do responsável na fase inicial seja o ponto ensejador para que esse seja de plano considerado culpado pelos atos decorrentes da empresa, até mesmo porque isso só será concluído no final do processo. Quer-se aqui apenas apresentar o procedimento legal, no qual a pessoa física em questão deve ser citada antes da constituição da CDA, demonstrando que o não cumprimento de tal requisito torna o feito posterior um ato passivo de anulação.

Em seu artigo 5º, LIV, a Carta Magna afirma que ninguém será condenado sem o devido processo legal, dessa forma, mesmo aquele que, involuntariamente, mostrou-se inerte ao processo que ocorria, não produzindo provas em seu favor, ou se defendendo pessoalmente da acusação poderá fazê-la quando for chamado ao processo, havendo a seu favor a reabertura do prazo para a produção de provas e impugnação dos fatos. Caso não seja concedido tal direito, deve-se valer da alegação de inconstitucionalidade e ilegalidade da inscrição.

É válido acrescentar que em recente julgado, o STF traz posicionamento onde a segunda turma do egrégio tribunal entende que os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório devem ser atendidos desde a fase administrativa, portanto, somente poderão ser responsabilizados aqueles que estiverem com o nome no processo desde a fase inicial, não sendo lícito que se inclua o responsável na fase de execução.

O entendimento em questão contradiz com julgados do Superior Tribunal de Justiça e do próprio tribunal em questão, mas sem dúvidas é um forte indício da tendência a uma pacificação jurisprudencial, uma vez que a decisão foi unânime e teve como relator o respeitado ministro Joaquim Barbosa, magistrado com opinião notoriamente de peso sobre assuntos jurídicos.

É certo que ainda teremos algumas resistências quanto a processos com o divergências entre o momento da inscrição do responsável, no entanto, é ainda mais certo que esse julgado terá um condão decisório e mostra forte tendência em pacificar o tema.

6 ILEGITIMIDADE PASSIVA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE

A obrigação tributária tem como pressuposto a existência de um fato gerador, ao qual se vincula a obrigação *supra* para que o contribuinte pague determinado tributo, assim como determina o art. 144, CTN.

Após a constatação da obrigação, deve-se proceder o lançamento, podendo ocorrer em três formas distintas: de ofício, por declaração e por homologação, o qual independentemente da modalidade deve ser adimplido pelo contribuinte, que será o devedor do crédito tributário.

Caso não ocorra o pagamento antecipado da obrigação essa será acrescida de multa e juros de mora e o procedimento deixará a esfera administrativa e passará a judicial, já que o título líquido e exigível não foi adimplido devidamente, de acordo com a perspectiva da Fazenda Pública, sob a figura do Fisco, que nesse caso é o credor determinado no lançamento.

Uma vez constituído o crédito, a Fazenda irá inscrever aquele devedor na Dívida Ativa, emitindo também a CDA (Certidão de Dívida Ativa), procedimento disciplinado pelo art. 202, parágrafo único, CTN; art. 585, VII, CPC e art. 2º, § 5º, da Lei nº 6.830/80.

A exceção de pré-executividade deve ser alegada como um elemento que comprometa ou inviabilize a apreciação de mérito, tendo como consequência o impedimento do andamento do processo, inclusive da parte executória. São aceitos argumentos tais como a decadência, prescrição, pagamento e o parcelamento da dívida, devendo todos serem comprovados de plano, pois o citado ato não admite dilação probatória.

No tocante à inclusão do sócio ou administrador como pólo passivo da CDA, essa pode se dar de duas formas: quando o nome dessa pessoa física não está relacionada no título, podendo ocorrer nesse caso o redirecionamento da execução fiscal; ou quando o nome está na CDA, cabendo ao sócio comprovar que não possui responsabilidade pessoal acerca daquele crédito, sendo concedido a ele a possibilidade de impor embargos ao devedor.

Quanto a essa inclusão o Superior Tribunal de Justiça (STJ) traz julgados demonstrando os posicionamentos citados. Nesse sentido:

EMENTA: Recurso especial. Tributário. Redirecionamento. Execução fiscal. Sócio-gerente cujo nome não consta da CDA. Necessidade de comprovação pelo exequente da incursão dos sócios em alguma das hipóteses previstas no art. 135 do CTN. Ônus de prova que cabe ao exequente. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO. ERESP 702.232/RS. RECURSO PROVIDO. 1. A Primeira Seção, no julgamento dos ERESP 702.232/RS, de relatoria do Ministro Castro Meira, assentou entendimento no sentido de que: **(a) se a**

execução fiscal foi promovida apenas contra a pessoa jurídica e, posteriormente, foi redirecionada contra sócio-gerente cujo nome não consta da Certidão de Dívida Ativa, cabe ao Fisco comprovar que o sócio agiu com excesso de poderes ou infração de Lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135 do CTN; (b) se a execução fiscal foi promovida contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente, cabe a este o ônus probatório de demonstrar que não incorreu em nenhuma das hipóteses previstas no mencionado art. 135; (c) se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, o ônus da prova também compete ao sócio, em virtude da presunção relativa de liquidez e certeza da referida certidão. 2. Tendo sido a execução, posteriormente, redirecionada contra sócio-gerente cujo nome não consta da Certidão de Dívida Ativa, entende-se que cabe ao Fisco o ônus probatório de demonstrar que o sócio incorreu em alguma das hipóteses previstas no art. 135 do CTN. 3. O não-recolhimento do tributo configura simples mora da sociedade devedora contribuinte, não ensejando o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-gerentes. Somente pode haver o referido redirecionamento quando, além da ausência de pagamento do tributo, for comprovada a atuação do sócio-gerente com excesso de poderes, ou infração de Lei, contrato social ou estatuto. 4. Recurso Especial provido. (Superior Tribunal de Justiça STJ; REsp 744.680; Proc. 2005/0067093-3; MG; Primeira Turma; Relª Min. Denise Martins Arruda; Julg. 28/08/2007; DJU 04/10/2007; Pág. 177) CTN, art. 135.

Assim como podemos observar na ementa citada, o art. 135, CTN é essencial para o estudo, pois nele tomamos ciência do rol de pessoas a quem a responsabilidade tributária pode ser atribuída, como é o caso dos “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

Para que uma dessas pessoas seja incluída no processo, deve o Fisco fundamentar essa atribuição do crédito, o que deve ser feito na fase do lançamento, demonstrando as motivações ainda na esfera administrativa, pois embora a inclusão do nome do sócio-gerente se dê por um ente estatal, não pode-se presumir a boa-fé absoluta. Deve o sócio nesses casos também ser notificado quando do lançamento, afinal, não se pode entender que a pessoa jurídica se estende à física de forma natural, já que os interesses dessas pessoas são eminentemente diversos, uma vez que o primeiro tem como defesa a alegação de que não tem a responsabilidade atribuída pelo art. 135, já que cumpriu, ao seu ver, todos os procedimentos corretos e cabíveis, tendo assim assegurado o seu direito de defesa, tese que não se estende à pessoa jurídica em questão.

Dessa forma, caso o Fisco não comprove o elo entre o lançamento e a pessoa física em questão, além da devida notificação, poderá ser alegada a exceção de pré-executividade, direito assegurado pela Carta Magna e pelo CTN. Percebemos aqui, que não são somente os

argumentos de natureza material que são passivas de exceção, os requisitos processuais também podem e devem ser alegados para a configuração de tal instituto.

Embora o tema seja fortemente criticado por parte da doutrina, o STJ permite a declaração do crédito tributário, não pago no vencimento, sem lançamento, ou seja, sem o devido processo administrativo.

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ENTREGA DE DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF. NÃO-PAGAMENTO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO DESPROVIDO. 1. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso dos autos, em que a responsabilidade de apuração e recolhimento é transferida ao contribuinte, a Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) afasta a obrigatoriedade da constituição formal do débito e **habilita o Fisco, no caso de não-recolhimento, a promover a inscrição em dívida ativa e a cobrança dos tributos, independentemente de procedimento administrativo ou de notificação**. 2. Agravo regimental desprovido. (Grifo Nosso).

Desta forma, não há aqui espaço para a defesa nos casos do sócio-gerente, o que não poderia incorrer na consideração desse como parte direta do crédito. No entanto, como visto, não é assim que tudo acontece.

Muitos sócios, administradores e diretores de empresas têm se visto cada vez mais envolvidos em processos judiciais sem terem sido ao menos notificados para o conhecimento e defesa da inclusão do seu nome perante o órgão competente, sendo tolhido desses o direito de prestar as devidas alegações e esclarecimentos em momento oportuno acerca da matéria em que estão sendo responsabilizados.

Ocorre então a inclusão do nome da pessoa física na CDA sem que tenha havido a devida comprovação do dolo ou culpa do agente, já que a etapa do procedimento em que este ato deveria ter sido feito foi ignorada com a alegação de celeridade processual ou presunção absoluta da boa-fé do Estado. Percebe-se então que o Fisco presume que por ter um cargo de tamanha responsabilidade acerca das funções e atribuições da empresa, os elencados no art. 135, III, CTN são responsáveis incondicionais pelas dívidas da pessoa jurídica, devendo esses arcar com quaisquer ônus decorrentes da empresa, não sendo necessário demonstrar os requisitos essenciais do dolo ou culpa.

Embora o STJ tenha acatado a declaração para o crédito tributário sem lançamento, deixando as pessoas físicas envolvidas no processo sem o direito a ampla defesa, o mesmo

órgão também tem decisões favoráveis a esses, inclusive respaldado pela criação da súmula nº 430, na qual afirma que “o mero inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade do sócio-gerente”, demonstrando aqui a complexidade do tema, corroborada por decisões tais qual a que segue:

EMENTA TRIBUTÁRIO E EXECUÇÃO FISCAL. ART. 535 DO CPC. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO INDICADO NA CDA. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. ORIENTAÇÃO CONSOLIDADA PELA EG. PRIMEIRA SEÇÃO NO JULGAMENTO DO RECURSO REPETITIVO 1.104.900/ES. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. CERTIDÃO DO OFICIAL DE JUSTIÇA.

1. Não há ofensa ao art. 535 do CPC na hipótese em que a Corte de origem manifesta-se explicitamente sobre as questões embargadas.
- 2. O mero inadimplemento tributário não configura violação de lei apta a ensejar a responsabilização do sócio pelas dívidas da empresa.**
3. Diante da presunção de certeza e liquidez da Certidão de Dívida Ativa, seria gravame incabível a exigência de que o Fisco fizesse prova das hipóteses previstas no art. 135, III, do CTN.
4. Posicionamento consagrado no REsp 1.104.900/ES, Rel. Min. Denise Arruda, DJe de 1º.04.09, submetido ao Colegiado pelo regime da Lei nº 11.672/08 .
5. A existência de indícios que atestem o provável encerramento irregular das atividades da empresa autoriza o redirecionamento do executivo fiscal contra os sócios-gerentes.
6. Se consta dos autos certidão de oficial de justiça atestando que a empresa não mais funciona no endereço consignado no contrato social sem indicar nova localização, pode-se presumir que ela foi irregularmente dissolvida. Precedentes.
7. Recurso especial conhecido em parte e provido. (Grifo Nosso)

6.1 A LEGALIDADE ACERCA DA RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA NO ART. 135, III, CTN

É notório que a legislação concernente à matéria tem pontos não específicos, os quais deixam espaço para uma interpretação mais ampla e por vezes controversas.

O artigo 134 traz a redação apontando que respondem solidariamente os que nos atos intervirem ou forem responsável pelas omissões, o que no nosso estudo interessa aqueles do inciso VII, “os sócios, no caso de liquidação de sociedades de pessoas”. Já o artigo 135 demonstra que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes resultados de

excesso de poderes ou infração de lei “os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

Até aqui tudo certo, os artigos definem algumas das pessoas e situações em que a responsabilidade recairia sobre as mesmas acerca do crédito da pessoa jurídica. O que ficou em aberto foi especificar qual tipo de responsabilidade será atribuída a esses: solidária, quando as pessoas são obrigadas simultaneamente pela mesma obrigação; subsidiária, quando há benefício de ordem; ou pessoal, quando somente a pessoa determinada é a responsável pelo crédito tributário?

A jurisprudência traz alguns julgados com pontos controvertidos, principalmente por alguns terem uma visão mais restrita acerca do assunto, como é o caso do Tribunal de Justiça de São Paulo, e outros uma mais ampla, considerando o caso concreto para julgamento e o entendimento sumulado do STJ.

O TJ/SP entende traz julgados demonstrando entender que a responsabilidade do sócio é solidária, não sendo necessária a comprovação do dolo ou culpa, já que, para eles, o simples fato de não haver o pagamento do tributo pela pessoa jurídica já seria suficiente para o Fisco atribuir a responsabilidade a outrem, o sócio. No entanto, o STJ não faz tal distinção, como percebemos pela ementa já citada acima, corroborada com a súmula 430 do mesmo tribunal.

SOUZA (2007) traz interessante posicionamento a respeito do artigo 134, CTN:

(...) a lei fala em responsabilidade solidária, mas essa solidariedade há de ser vista como sucessiva ou subsidiária, à vista da condição imposta pelo legislador de que primeiro seja exigido o cumprimento pelo contribuinte e somente na impossibilidade desse cumprimento é que se pode voltar conta o responsável tributário, acrescida ainda a circunstância de exigência de haver esse responsável participado nos atos ou omissões de responsabilidade do devedor principal.

O doutrinador desenvolve o tema apontado demonstrando que nos casos limitados pelo dispositivo em questão não se aplicam a esses sujeitos as multas punitivas. No entanto, pouco mais afrente, traz entendimento, fortalecido com base doutrinária, de que as pessoas elencadas podem passar a responder por toda a obrigação, incluindo os tributos e multas derivadas do mesmo, “desde que hajam atuado com excesso de poderes, infrações à lei, contrato ou estatuto social”. Dessa forma, esses não seriam meros responsáveis solidários, mas teriam contribuído para o desencadeamento de toda a situação, podendo ser chamados ao processo como responsáveis por todo crédito tributário.

ASSIS (2007) complementa a sobre a problemática trazendo uma conclusão a respeito de tais dispositivos. Afirma assim que quando o caso se enquadrar nas possibilidades do artigo 134, CTN, há a responsabilidade culposa, pois aqui se implica em uma ação ou omissão sem o caráter voluntário de infringir a lei, nesses casos não haveria de se falar em responsabilidade ilimitada dos gestores da pessoa jurídica, pois pode ocorrer aqui fato independente de sua vontade, como é o caso de a empresa não ter recursos para pagar o tributo.

Sendo assim, enquanto não há a comprovação do dolo, configurado pelo excesso de poderes ou infração de lei, os gestores deverão responder até o limite de seus atos. Em ocorrendo o dolo na ação do agente, esse configurará uma das hipóteses do artigo 135, CTN, se estendendo a esse todos os ônus da obrigação, inclusive a multa de mora e de ofício correspondentes, além dos juros, configurando uma transferência de responsabilidade da pessoa jurídica para a física.

É válida a tese de defesa em face da alegação da falta de recursos da empresa para a quitação da dívida tributária. Nesses casos, não é lícito que a Fazenda Pública redirecione a execução fiscal para o gestor, antes que haja um procedimento investigatório acerca dos motivos que levaram a empresa a ficar inadimplente com o Fisco, fazendo com que esse ato de liberalidade do órgão seja considerado ilegal. Nesse caso, conforme o disposto no artigo 40 da LEF, será autorizada a suspensão da execução fiscal.

7 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NA SOCIEDADE LIMITADA E SEUS MEIOS DE DEFESA

Acerca da responsabilidade tributária quando da sociedade limitada, é mister que façamos um estudo aprofundado trazendo dispositivos tanto do Código Tributário, quanto do Código Civil e Comercial.

A sociedade limitada é o tipo societário mais comum no Brasil. Nele o sócio ou cotista tem duas vantagens: a liberalidade contratual e a de responder de forma limitada pela quantidade de cotas adquiridas perante as obrigações sociais da empresa.

Embora seja uma modalidade bastante atrativa, esse tipo de sociedade não está imune a todas as desvantagens das outras. Tal observação se deve ao fato de que a liberalidade contratual e a limitação da responsabilidade não atingem o campo tributário, sendo permitido

que se alcance o patrimônio desses por dívida tributária, tornando-se assim responsáveis por substituição.

A legislação brasileira regula as situações em que o patrimônio pessoal do sócio pode ser atingido. É como preceitua o artigo 10 do Decreto n. 3.708/1919, *in verbis*:

Os sócios gerentes ou que derem nome à firma não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem com esta e para com terceiro solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do contrato ou lei.

Desta forma, fica claro que é também aplicável às sociedades limitadas a responsabilidade por atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, independentemente do estipulado no contrato social, sendo demonstrado que esse tem competência no âmbito privado, não se aplicando às normas tributárias vigentes.

É assim, claro que não se aplica aos sócios cotistas os casos apontados no artigo 134, CTN, isso porque ali são demonstrados os casos em que o gestor teria agido com culpa, e não dolo, como já visto anteriormente, sendo excluído desse rol também os casos de mero inadimplemento, uma vez que tal omissão quanto ao pagamento não serve, por si só, como motivo ensejante de redirecionamento.

Embora haja prerrogativa de estender ao Fisco uma maior liberalidade acerca das cobranças tributárias para evitar o não cumprimento da obrigação, esse tem, no entanto, feito uso indiscriminado desse poder, fazendo o uso da desconsideração da pessoa jurídica de forma ampla, abrangendo desde os sócios gerentes aos cotistas minoritários, que sequer têm poder deliberativo perante os assuntos da empresa, não demonstrando sequer as evidências para tal ato.

EXECUÇÃO FISCAL. ART. 135, III, DO CTN. MERO INADIMPLEMENTO NÃO CARACTERIZA INFRAÇÃO À LEI PARA FINS DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. ART. 133, DO CTN. REGULAR TRANSFERÊNCIA DE COTAS. RESPONSABILIDADE DOS NOVOS SÓCIOS-GERENTES PELOS TRIBUTOS DEVIDOS POR SEU ANTECESSOR. 1. O mero inadimplemento não caracteriza infração para fins de configuração da responsabilidade constante da hipótese prevista no art. 135, inciso III, do CTN -qual seja, a dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado -é necessária a constatação da prática de atos (a) com excesso de poderes ou (b) infração de lei, contrato social ou estatutos.

2. A dissolução irregular configura uma das hipóteses de infração à lei, nos termos do art. 135, III, do CTN. Ocorre que, na espécie, quando ocorrida a alegada dissolução irregular, os sócios já haviam se retirado da empresa, não havendo, portanto, como responsabilizá-los pela suposta infração.
3. Nos termos do art. 133 do CTN, o adquirente do empreendimento empresarial responde pelos tributos devidos por seu antecessor.
4. In casu, a transferência das cotas sociais foi efetuada de forma regular, bem como não restou comprovada a dissolução irregular da sociedade, ou qualquer outra fraude à lei, dolo ou excesso de poder por parte dos embargantes.
5. Remessa necessária e apelação da União Federal/Fazenda Nacional improvidas.

Embora a atribuição ao Fisco para poder recolher os tributos de forma mais incisiva seja devido ao fato de o interesse público prevalece sobre o privado, tal liberalidade também traz um efeito negativo, já que acaba por contribuir como um desestímulo à iniciativa privada, desmotivando a construção de novas empresas e tendo um impacto na economia e consequentemente também nas arrecadações fiscais.

O artigo 133, I, CTN, traça a possibilidade da responsabilidade atribuída pela transferência das cotas, seja ou não a título oneroso. Nesses casos o adquirente não será responsável somente pelas dívidas constituídas a partir da sua aquisição, será atribuído também a esse responder integralmente pelos créditos tributários constituídos. Falamos aqui da possibilidade em caso de o alienante “cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade”.

O inciso II do mesmo dispositivo trata da hipótese de o alienante continuar na exploração ou iniciar nova atividade no mesmo ou em outro comércio, indústria ou profissão dentro de seis meses a contar da nova alienação. Nesses casos o adquirente responderá subsidiariamente com o alienante.

É importante ressaltar que embora tenha transferido as cotas a outrem, continua obrigado quanto a elas o alienante que incorrer em excesso de poderes ou infração à lei. Esse é o posicionamento doutrinário e jurisprudencial.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tema bastante amplo, a responsabilidade tributária, não raro, é matéria de disciplinamento e entendimento controverso, demonstrando o quanto nosso ordenamento

jurídico é vasto no que tange o assunto, trazendo legislação, doutrina e jurisprudência acatando os mais variados posicionamentos.

A responsabilidade tributária atribuída à pessoa física em lugar da pessoa jurídica deve respeitar requisitos, tanto materiais, como a análise do dolo ou culpa em face da infração, quanto processuais, a exemplo do respeito ao devido processo tributário, conforme determinações do Código Tributário Nacional, da Lei de Execução Fiscal e do Código Processual Civil. Ainda é necessária, para a correta imputação da responsabilidade tributária, a observância das normas constitucionais que estabelecem direitos fundamentais do contribuinte, especialmente o direito de defender-se, inclusive na esfera administrativa tributária, antes da formação do título executivo judicial.

O instituto da responsabilidade tributária é disciplinado legalmente para garantir o recebimento do tributo pelo Fisco, atribuindo a obrigação a um ente e coibindo a fraude e o enriquecimento ilícito por parte das pessoas físicas e jurídicas. Desta forma, mesmo em caso de alienação ou morte, tem sempre alguém a quem será atribuída à obrigação do pagamento da dívida, podendo ser desde o adquirente ao sucessor do *de cujus*.

Embora a legislação brasileira tenha estabelecido métodos para que o interesse da Fazenda Pública seja resguardado, uma vez que essa tem interesse eminentemente sobreposto ao interesse privado, constata-se que o Fisco tem feito uso indiscriminado de tal poder, atribuindo a responsabilidade a um terceiro em face da execução, sem observar o devido processo legal de imputação de tal responsabilidade, privando muitas vezes, o responsável tributário do direito de se defender oportunamente a partir do exercício regular do contraditório e da ampla defesa, direitos indubitavelmente assegurados pela Carta Magna.

Em decorrência da crescente incidência da forma arbitrária que o Fisco tem se valido para requerer o cumprimento das dívidas tributárias, cresce também as possibilidades e teses de defesa em prol do contribuinte, em decorrência deste ser dotado de menor potencial defensivo perante o Estado.

Desse modo, vê-se a necessidade de uma legislação mais condensada para disciplinar tal assunto, já que os diversos artigos que discorrem sobre a temática deixam espaço para interpretações divergentes. O que fica ainda mais complexo ao nos depararmos com os posicionamentos jurisprudenciais, que muitas vezes confundem o que está expresso na legislação, deixando o caminho aberto para que a justiça, nesses casos, não seja feita.

É evidente que o sócio-gerente tem ligação direta com a empresa, mas isso não significa que esse pode ser responsabilizado por todo e qualquer ato da vida civil da pessoa jurídica. Dessa forma, é importante que essa linha tênue entre a pessoa física e jurídica seja

respeitada, não podendo ser aceito que o administrador da sociedade seja responsabilizado sem que haja imputação de tal responsabilidade tributária na esfera administrativa, antes que se forme o título executivo fiscal, com o intuito de garantir o direito de defesa do administrador previamente a sua constrição patrimonial na ação de execução fiscal.

Se o Fisco imputa culpa ou dolo ao administrador, responsabilizando-o por dívidas tributárias da sociedade, deve então demonstrá-los e oportunizar, ao suposto responsável tributário, a apresentação de defesa cabível, para que ao final a Justiça julgue o caso concreto, não sendo razoável que se admita que uma das partes do processo administrativo fiscal tenha a seu favor a prerrogativa de presunção de veracidade da Certidão da Dívida Ativa sem respaldo no devido processo legal.

Não se quer aqui ser partidário de nenhuma das partes. Há, no entanto, a defesa de que todo processo deve seguir regras, regras estas que não estão sendo devidamente respeitadas no âmbito do processo de execução fiscal, o que tem gerado prejuízo à parte ré, especialmente o administrador da pessoa jurídica devedora de tributos, na qualidade de responsável tributário. Portanto, se é lícito que a pessoa física do administrador seja chamada ao processo de execução fiscal na qualidade de responsável tributário, defendemos que esse ato seja revestido de licitude no cumprimento das exigências do Código Tributário e da Lei de execuções fiscais, para que, ao final, tenha-se uma sentença justa, trazendo segurança jurídica e coerência quanto a aplicação dos dispositivos legais e constitucionais.

A alegação da inobservância do artigo 135, CTN, em face da defesa é a mais recorrente, visto que demonstra responsabilidade tributária dos diretores, gerentes ou representantes das pessoas de direito privado. No entanto, não é todo ocupante de tais posições que é passível de atribuição de responsabilidade, é necessária a comprovação do exercício da gerência, podendo ocorrer de um sócio não ter a prerrogativa de decisão, não sendo aceitável que se recaia sobre esse a responsabilidade pelas infrações da empresa. Daí a necessidade de apresentar defesa quando chamado ao processo administrativo fiscal.

Além do acima exposto, deve-se ainda analisar a real participação do administrador quanto à prática de infração tributária que justificaria a sua responsabilização, uma vez que o mero inadimplemento do tributo por parte da sociedade não indica que houve infração da parte gerencial, pois o mesmo pode ter ocorrido pelo fato de a pessoa jurídica não ter higidez econômica para arcar com o tributo. Nesse caso configura-se a infração à lei, mas por parte da própria pessoa jurídica e não da pessoa física, como o Fisco nos faz acreditar.

Por fim, demonstra-se através do estudo que a responsabilidade tributária é um meio legal de se resguardar o patrimônio da sociedade, através da autoridade coatora do Fisco, que

tem a função de cobrar o tributo. No entanto, essa cobrança deve ser feita respeitando-se os pressupostos legais, para que tanto o direito do Estado, como representante da sociedade, quanto o do contribuinte sejam respeitados, trazendo segurança jurídica e legitimidade ao processo administrativo e judicial tributário.

REFERÊNCIAS

AGUILERA, Maria Lúcia. A Responsabilidade de Terceiros Decorrente da Prática de Ilícitos e o Lançamento de Ofício: o Caso da Responsabilidade Pessoal dos Administradores. In: FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius. (Orgs.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Editora Dialética, 2007. p. 126-142.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 3 ed. São Paulo: Editora Método, 2009.

ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade Culposa e Dolosa dos Sócios e Administradores de Empresa por Dívidas Tributárias da Pessoa Jurídica In: FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius. (Orgs.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Editora Dialética, 2007. p. 143-162.

BECHO, Renato Lopes. A Responsabilidade Tributária dos Sócios tem Fundamento Legal? **Revista Dialética de Direito Tributário**. nº 182. 1. ed. São Paulo: Editora Dialética, 2011. p. 107-126.

BRASIL. **Código de Processo Civil**. Colaboração de Antonio L. de Toledo Pinto, Márcia V. dos Santos Windt e Livia Céspedes. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. 1072p.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Congresso Nacional, 1966.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Lei de Execução Fiscal**. Brasília: Congresso Nacional, 1980.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Execução Fiscal. ICMS. Infração Tributária. Quebra do diferimento. Comprador irregular. Vendedor de boa-fé. Responsabilidade Objetiva. Não-ocorrência. Recurso Especial nº 471.894 - SP (2002/0126386-4). Recorrente: Rui Claret de Carvalho Gonçalves e Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrido: Os Mesmos. Relator: Ministro João Otávio de Noronha. 23 de maio de 2006. Disponível em: < <http://www.apet.org.br/jurisprudencia/pdf/juri.9.8.pdf> > Acesso em: 12 out. 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário e Constitucional. Agravo Regimental no Recurso Especial. Embargos à Execução Fiscal. Entrega de declaração de contribuições e tributos federais – DCTF. Não-pagamento. Constituição do crédito tributário. Agravo desprovido. AgRg no REsp 956163 RS 2007/0123420-2. Agravante: Danilo Edwino Moebus. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Ministra Denise Arruda. Disponível em: <

http://www.jusbrasil.com.br/filedown/dev0/files/JUS2/STJ/IT/AGRG-RESP_956163_RS_06.11.2008.pdf >. Acesso em: 20 out. 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Redirecionamento. Execução fiscal. Sócio-gerente cujo nome não consta da CDA. Recurso Especial 744.680; Proc. 2005/0067093-3. Relator: Ministra Denise Martins Arruda. Disponível em: <
<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=6.17867> >. Acesso em: 12 out. 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário e Execução Fiscal. Art. 535 do CPC. Omissão não configurada. Responsabilidade do sócio indicado na CDA. Presunção de legitimidade. Orientação consolidada pela eg. Primeira seção no julgamento do recurso repetitivo 1.104.900/es. Dissolução irregular da empresa. Certidão do Oficial de Justiça. Recurso Especial 1144607 MG 2009/0113301-5. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Ronaldo Lage Vilella. Relator: Ministro Castro Meira. Disponível em: <
http://www.jusbrasil.com.br/filedown/dev3/files/JUS2/STJ/IT/RESP_1144607_MG_1273267942796.pdf > Acesso em: 25 out. 2011.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Execução Fiscal. Art. 135, Iii, do Ctn. Mero Inadimplemento Não Caracteriza Infração à Lei Para Fins de Redirecionamento da Execução Fiscal. Art. 133, do Ctn. Regular Transferência de Cotas. Responsabilidade dos Novos Sócios-gerentes Pelos Tributos devidos por seu antecessor. Apelante: União Federal / Fazenda Nacional. Apelado: Vittorino Angelo Guiseppe Dattrino e Outro. Relator: Desembargadora Federal Salete Maccaloz. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20117118/apelacao-civel-ac-200351090008879-rj-20035109000887-9-trf2> > Acesso em: 10 nov. 2011.

BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade Tributária dos Sócios-gerentes: Alegação de Ilegitimidade Passiva em Exceção de Pré-executividade e a Aplicabilidade da Jurisprudência do STJ em Sede de Recursos Repetitivos (Resp nº 1.104.900/ES e 1.110.925/SP). **Revista Dialética de Direito Tributário**. nº 182. 1. ed. São Paulo: Editora Dialética, 2011. p. 55-67.

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

FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: conceitos Fundamentais. In: FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius. (Orgs.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Editora Dialética, 2007. p. 9-26.

FERRAGUT, Maria Rita. Reflexões de Natureza Material e Processual sobre Aspectos Controvertidos da Responsabilidade Tributária. In: FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius. (Orgs.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Editora Dialética, 2007. p. 9-26.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 20 ed. Revisada e ampliada. São Paulo: editora Atlas, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. O Responsável Tributário e o Direito de Defesa no Procedimento Administrativo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. nº 160. 1. ed. São Paulo: Editora Dialética, 2009, p. 43-50.

MAÇANEIRO, Rosane. **STF julga responsabilidade de sócio**. Disponível em: < <http://rosanemacaneiro.blogspot.com/2011/12/stf-julga-responsabilidade-de-socio.html> > Acesso em: 18 dez. 2011.

MOURA, Lenice S. Moreira de. Aspectos controvertidos da responsabilidade tributária dos sócios nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada: **Revista Logos**. Editora Síntese. Canoas-RS, setembro/2000, p. 89-96.

_____. Redirecionamento da ação de execução fiscal e exceção de pré-executividade: Análise de seus aspectos jurisprudenciais controvertidos. **Revista de Estudos Tributário**, n. 81, set-out/2011, São Paulo-SP, p. 100-122.

MARQUES, Leonardo Nunes. A Responsabilidade Tributária do Sócio e a Inscrição em Dívida Ativa: Requisitos e Procedimento. **Revista Dialética de Direito Tributário**. nº 179. 1. ed. São Paulo: Editora Dialética, 2010. p. 103-118.

NEDER, Marcos Vinícius. Solidariedade de Direito e de Fato Reflexões acerca de seu Conceito. In: FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius. (Orgs.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Editora Dialética, 2007. p. 27-29.

NEDER, Marcos Vinícius. A Imputação de Responsabilidade a Terceiros no Auto de Infração e o Direito de Defesa. In: FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius. (Orgs.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Editora Dialética, 2007. p. 186-205.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Direito Empresarial Esquematizado**. 1. ed. São Paulo: Editora Método, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: editora Saraiva, 2011.

SOUZA, Gelson Amaro de. **Responsabilidade Tributária e Legitimidade Passiva na Execução Fiscal**. 2 Ed. São Paulo: Nacional de Direito Livraria e Editora, 2001.

TEIXEIRA, Alessandra Brandão. **O art. 136 do CTN: a responsabilidade tributária é objetiva?**. Caderno Direito & Justiça - Jornal Estado de Minas. 5 ed. 2010. Disponível em: <http://www.iamg.org.br/lerpublicacao.php?publicacao=96>. Acesso em: 12 out. 2011.

ANEXOS

Slide 1



LIGA DE ENSINO DO RIO GRANDE DO NORTE
FACULDADE NATALENSE PARA O DESENVOLVIMENTO DO
RIO GRANDE DO NORTE - FARN
CURSO DE DIREITO

RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E
ADMINISTRADORES DE EMPRESA POR DÍVIDAS
TRIBUTÁRIAS DA SOCIEDADE LIMITADA

Discente: Ananda dos Santos Lourenço Ferreira
Orientadora: Lenice Silveira Moreira de Moura

Slide 2

Objetivos

- Analisar a atribuição da responsabilidade tributária quando for pessoa física em lugar de pessoa jurídica;
- Verificar os casos em que o administrador pode ser de fato responsabilizado por dívidas da empresa;
- Demonstrar a defesa cabível ao pólo passivo;
- Apresentar o procedimento ideal para a cobrança do crédito tributário.

Slide 3

Metodologia

- Uso do método dialético;
- Pesquisa teórica;
- Demonstrações práticas.

Slide 4

Responsabilidade Tributária

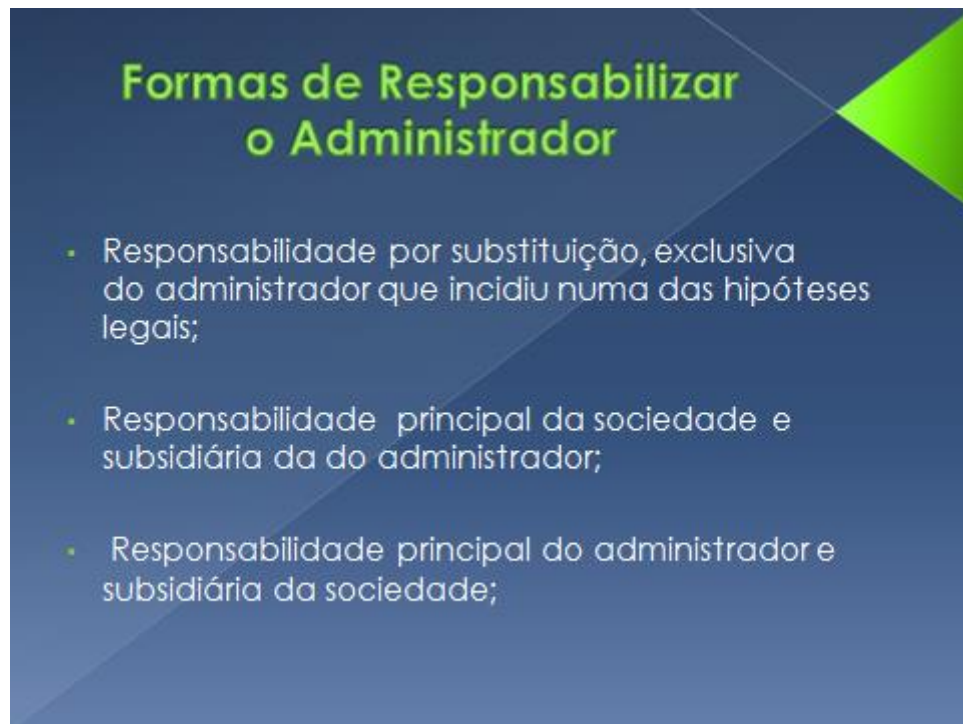
SUJEITOS

- Ativo
- Passivo :
 - Contribuinte
 - Responsável

TIPOS

- Solidária
- Subsidiária
- Pessoal

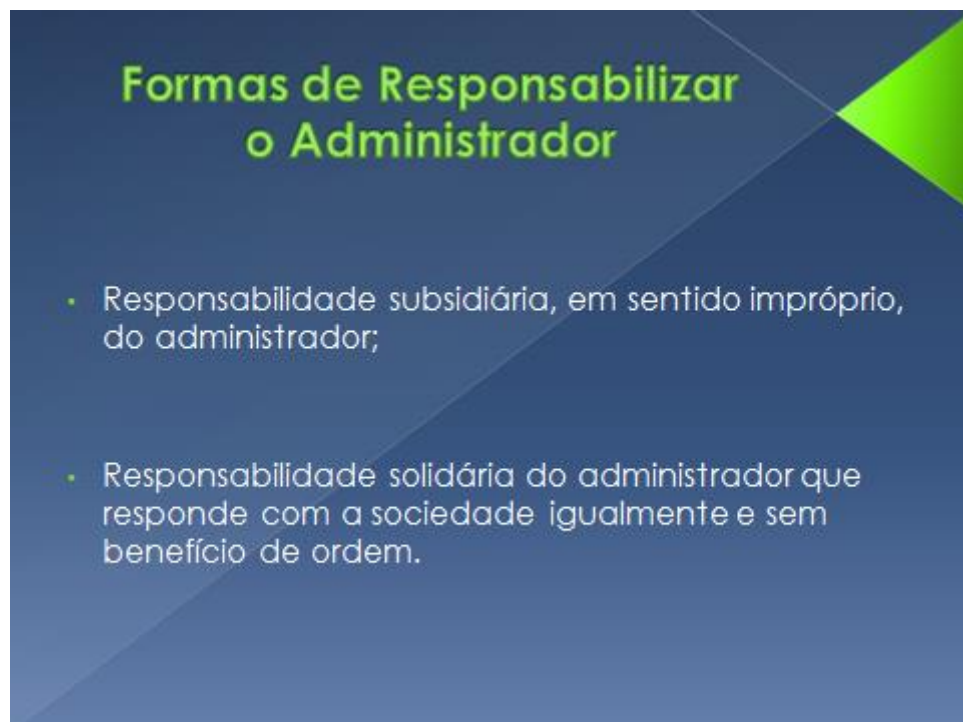
Slide 5



Formas de Responsabilizar o Administrador

- Responsabilidade por substituição, exclusiva do administrador que incidiu numa das hipóteses legais;
- Responsabilidade principal da sociedade e subsidiária da do administrador;
- Responsabilidade principal do administrador e subsidiária da sociedade;

Slide 6



Formas de Responsabilizar o Administrador

- Responsabilidade subsidiária, em sentido impróprio, do administrador;
- Responsabilidade solidária do administrador que responde com a sociedade igualmente e sem benefício de ordem.

Slide 7

Infrações

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."

Slide 8

Infrações

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

Slide 9

Inclusão na CDA

- **Lei 6.830/80 e CTN** – Deve constar o nome do executado na CDA
- **Código de Processo Civil** – Deve constar o nome da pessoa jurídica na CDA
- **Entendimento Ideal** – Deve constar o nome do executado, mas deve ser concedido a esse o direito de se defender.

Slide 10

Defesa pela Exceção de Pré-Executividade

Art. 134 – Culpa por ação ou omissão sem caráter voluntário

Art. 135 – Dolo por excesso de poderes ou infração à lei, contrato ou estatuto

Súmula 430, STJ - O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Slide 11

Sociedade Limitada

- Liberalidade contratual
- Limitação da responsabilidade
- **Art. 133, I** – Transferência de cotas por alienante que cessar a exploração comercial.
- **Art. 133, II** - Transferência de cotas por alienante que não cessar a exploração comercial nos seis meses subsequentes à alienação.

Slide 12

Conclusão

- O sócio que não possui poder de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;
- O administrador somente responde pelos atos exercidos com excesso de poderes ou infração à lei, podendo essas serem de natureza culposa ou dolosa;
- O mero inadimplemento do tributo pela sociedade não é causa suficiente para responsabilizar o gestor;
- A prova da prática do ato ilícito cabe à autoridade competente

Slide 13



Slide 14

