

RONNY CHARLES LOPES DE TORRES

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO ADMINISTRADOR (ART. 135, III
DO CTN) DA SOCIEDADE LIMITADA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E O
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.**

BRASÍLIA-DF, BRASIL

2007

RONNY CHARLES LOPES DE TORRES

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR (ART. 135, III DO
CTN) DA SOCIEDADE LIMITADA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E O
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.**

**Monografia apresentada ao Curso de especialização
em Direito Tributário e Finanças Públicas, como
requisito parcial à obtenção do grau de especialista
em Direito Tributário e Financeiro.**

Instituto Brasiliense de Direito Público-IDP

Orientador: Prof. Aldo de Paula Júnior

BRASÍLIA, DF, BRASIL

2007

RONNY CHARLES LOPES DE TORRES

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR (ART. 135, III DO
CTN) DA SOCIEDADE LIMITADA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E O
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Financeiro, e aprovada em sua forma final pela Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

BRASÍLIA, 31 de março de 2007

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho monográfico à minha família, jamais conseguirei agradecê-la suficientemente pelo amor e carinho que sempre me dedicou, da maneira mais completa e irrestrita.

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer a minha esposa e companheira, Gianna, pelo esforço para compreender as ausências e falta de tempo, resultantes do esforço para concluir a presente monografia, bem como pelo carinho com que sempre apóia minhas decisões pessoais e profissionais.

Agradeço também a minha avó, incentivadora primeira dos meus esforços acadêmicos, desde os anos de faculdade e, graças ao misericordioso Deus, ainda hoje.

Agradeço ainda ao Professor Aldo de Paula Júnior, desprendido e paciente orientador que corrigiu os desvios e ajudou a construir os caminhos que trilharam esse trabalho.

RESUMO

Esta monografia trata, nas sociedades limitadas, da responsabilidade tributária que o CTN impõe ao administrador e a necessidade de sua participação no processo administrativo de constituição do crédito tributário. Focaremos a análise feita neste trabalho nos aspectos relacionados ao tratamento jurídico de nosso ordenamento em relação à responsabilidade do administrador, adicionando a essa discussão, já difundida em nossos tribunais, o aspecto da necessidade de sua participação no processo administrativo de constituição do crédito tributário, diante das garantias constitucionais de ampla defesa e contraditório, bem como a disciplina atinente ao processo administrativo fiscal.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária - Administrador – Sociedade limitada – Lançamento – Processo administrativo fiscal – Participação – Ampla defesa e contraditório.

ABSTRACT

This thesis discusses, in the limited liability company, about the tax liability that CTN imposes to its management and the necessity of the participation in the administrative process of the tax credit constitution. We will focus on the analysis made in this paper about the legal treatment of our order in the liability of the management. Adding to this discussion of the aspect of the necessity of the participation in the administrative process of tax credit constitution that is already spread out in our courts, the contradictory and wide defense constitutional guarantees as well as the issue concerning to the fiscal administrative process.

Key words: Tax Liability – Management - Limited Liability Company. Assessment – Fiscal Administrative Process. Participation. Wide Defense and Contradictory.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.	Pág. 10
2. A SOCIEDADE LIMITADA E A LEGISLAÇÃO CIVIL	Pág. 12
2.1. Conceito de sociedade	Pág. 13
2.2. Classificações das sociedades	Pág. 14
2.3. Conceito e natureza jurídica da sociedade limitada	Pág. 15
3. O ADMINISTRADOR E A LEGISLAÇÃO CIVIL	Pág. 17
3.1. O Código Civil de 2002 e a figura do administrador	Pág. 18
3.2. Responsabilidade do administrador no âmbito civil	Pág. 19
3.3. O administrador e a desconsideração da personalidade jurídica	Pág. 24
3.3.1. A desconsideração da personalidade jurídica	Pág. 25
3.3.2. A responsabilidade dos administradores por débitos tributários é hipótese de desconsideração da personalidade jurídica?	Pág. 27
4. O ADMINISTRADOR DA LIMITADA E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ARTIGO 135 DO CTN	Pág. 32
4.1. Contribuinte tributário e responsável tributário	Pág. 34
4.2. Responsabilidade pessoal	Pág. 36
4.3. O Administrador e os elementos da responsabilidade prevista no inciso III do artigo 135 do CTN	Pág. 40
4.3.1. Elementos expressos	Pág. 41
4.3.1.1. Obrigações tributárias resultantes	Pág. 42
4.3.1.2. Atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto	Pág. 43
4.3.2. Elementos intrínsecos	Pág. 47
4.3.2.1. O prejuízo para a pessoa jurídica	Pág. 48
4.3.2.2. O dolo do administrador	Pág. 49
4.4. A responsabilidade do inciso III, do artigo 135 do CTN e o processo administrativo fiscal	Pág. 50
4.4.1. Processo administrativo fiscal	Pág. 51
4.4.2. Processo administrativo fiscal e a Lei nº 9.784/99	Pág. 53
4.4.3. O lançamento em detrimento do administrador	Pág. 57
4.4.3.1. O Administrador e a participação no processo administrativo fiscal	Pág. 58
4.4.3.2. O ônus da prova	Pág. 61
5. CONCLUSÃO	Pág. 65

1. INTRODUÇÃO

A necessidade de ampliação da circulação de riquezas, como nuance necessária ao desenvolvimento, induziu à formação de grupos com os mesmos objetivos. A realidade demonstra que a união das capacidades individuais de investimento, em objetivos comuns, permite a realização de projetos econômicos maiores.

Esse fenômeno já era verificado nas corporações de ofício, organizações associativas que surgiram na idade média, com atribuições de regulação e estabelecimento de normas relacionadas às práticas comerciais da época.

Com a necessidade de agilidade nas relações negociais e de resguardo aos participantes de tais sociedades, já que impor a todos os associados os gravames relacionados aos erros praticados pela gestão do negócio impunha desconfiança e insegurança nos investimentos, foram criadas as pessoas jurídicas, que são entidades fictícias às quais a lei atribui personalidade, de forma a dar-lhes capacidade para que se tornem sujeitos de direitos e obrigações.

Deve-se frisar que a principal característica da pessoa jurídica é sua personalidade própria, diversa da pertencente aos seus membros. Por esse motivo, em algumas formas societárias, o ativo patrimonial dos sócios, mesmo administradores, desvincula-se das obrigações contraídas pela sociedade. Essa nuance merece especial atenção porque tem relação direta com o próprio sentido deste instituto jurídico, cuja criação inspira-se na vocação ao desenvolvimento social e econômico e não em embustes ou fraudes comerciais.

No âmbito fiscal, inobstante a discussão doutrinária acerca da incidência ou não do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, indefectível que, em determinadas hipóteses, previstas pelo legislador, o patrimônio de terceiros, que não a pessoa jurídica formada pela sociedade, pode e deve ser alcançado pelo fisco, na atividade de cobrança de créditos relacionados à pessoa jurídica.

Críticas rotineiras apontam o Brasil como um país que atua de forma exageradamente burocrática e intervencionista em relação às pessoas jurídicas. Esse fato dificulta a formação dessas sociedades e sua manutenção, o que, pelas próprias razões

históricas da concepção desse instituto, amarram e retardam seu desenvolvimento. Tal assertiva deriva da opinião de que a atividade burocrática dá ensejo à morosidade e à corrupção, e que o intervencionismo exacerbado induz a um estado de risco jurídico na realização de negócios, diminuindo os investimentos na área de produção.

De qualquer forma, em síntese, pode-se afirmar que pessoas jurídicas são entidades fictícias às quais a legislação concede personalidade (jurídica) própria, diferente da de seus membros ou dirigentes. Por conta de tal concessão, elas podem se tornar sujeitos autônomos de direitos e obrigações.

Sendo essa nuance um fator de fomento ao desenvolvimento, deve-se ponderar que o desrespeito a tal condição, pela confusão rotineira dos patrimônios incomuns e das obrigações da pessoa jurídica e dos seus sócios ou administradores, pode levar a criação de empecilhos a tal mister. Igualmente, o desrespeito a essa condição de autonomia pode desencadear uma situação injusta, para o sócio ou administrador de boa-fé, que investiu ou geriu a sociedade empresarial, ciente do risco comum à atividade negocial, mas certo de que o insucesso do empreendimento não afetaria seu patrimônio pessoal.

Noutro diapasão, parece evidente que o aparelho estatal não pode permitir a utilização do instituto da pessoa jurídica como instrumento de fraudes fiscais, pela permissibilidade de separação patrimonial entre a pessoa jurídica e seus sócios ou administradores. Inadmissível justificar, em face da autonomia patrimonial, a frustração do adimplemento relacionado a débitos, muitas vezes contraídos justamente com essa intenção, escorados em maliciosa insuficiência do patrimônio da pessoa jurídica, fragilizado em detrimento do enriquecimento indevido de terceiros.

A constatação de utilização da personalidade jurídica como instrumento de fraudes contra o fisco, contudo, por vezes provoca uma atitude radical da Fazenda Pública. Esta passa a tratar as atitudes fraudulentas como se regras fossem, presumindo-as, fugindo às determinações legais e prejudicando os próprios fundamentos econômicos e sociais que deram ensejo ao trato diferenciado resguardado às pessoas jurídicas.

Pelo respeito à legalidade, deve-se exigir que o Estado Fiscal atente para as competências e limites estabelecidos pelo ordenamento, não lhe sendo lícito imputar responsabilidades tributárias ao livre alvedrio. A exação tributária exige respeito às prescrições legais, essa é uma garantia histórica conseguida pela sociedade, na estruturação do Estado de Direito.¹

¹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006. Pág. 16

Seria admissível, num Estado Democrático de Direito, que o fisco ultrapasse suas limitações legais à exação fiscal e as expressas prerrogativas constitucionais que garantem ao cidadão e à pessoa jurídica sua autonomia, seu personalismo, sua proteção contra a imputação tributária injusta? Diante dessa questão, quais os limites para a incidência da responsabilidade tributária prevista no inciso III, do artigo 135 do CTN?

Mais ainda, no quadro em que o administrador, embora não verificadas as hipóteses de responsabilização tributária (ou pelo menos quando tal caracterização sequer foi discutida em processo administrativo fiscal), é surpreendido pela sua participação como litisconsorte passivo numa execução fiscal, com todos os constrangimentos e gravames que essa atitude estatal proporciona, pode-se afirmar que foram resguardados os preceitos fundamentais de proteção constitucional, como a ampla defesa e o contraditório?

Sobre esses temas pretendemos nos debruçar, avaliando a atuação do fisco em relação à responsabilização patrimonial do administrador das sociedades limitadas, pelos débitos da pessoa jurídica, e os limites do ordenamento jurídico para tal desiderato.

Inicialmente iremos analisar sumariamente a sociedade limitada e a respectiva legislação civil, apresentando conceitos pertinentes à discussão a ser enfrentada.

Examinaremos então a figura do administrador, diante das alterações na legislação civil, bem como sua situação frente à hipótese de responsabilidade tributária estipulada pelo inciso III, do artigo 135 do CTN.

Por fim, trataremos sobre o administrador e sua participação no contencioso fiscal, fazendo uma análise constitucional deste processo, sua natureza e a necessidade de que o administrador participe do procedimento de constituição do tributo, imputado em seu detrimento.

2. A SOCIEDADE LIMITADA E A LEGISLAÇÃO CIVIL

De forma preambular, iniciaremos esse trabalho traçando alguns elementos sobre as sociedades limitadas. Embora estas não revolvam diretamente à matéria tributária objeto desse estudo, são pertinentes para um embasamento teórico sobre o formato do tipo societário discutido.

2.1. Conceito de sociedade

Com a adoção da teoria da empresa pelo novo Código Civil, resta aperfeiçoado o conceito de sociedade, que evoluiu da dicotômica classificação entre sociedades comerciais e civis, para uma compreensão diferente, que as classifica em sociedades empresárias e sociedades simples.

O próprio Código Civil, notadamente em seu artigo 981, sentencia que o contrato de sociedade advém da união de pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Noutro ponto, o estatuto civil, notadamente em seu artigo 966, estabelece o conceito de empresário como sendo aquele que exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços, ressalvados aqueles que exercem profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Sociedades empresárias seriam aquelas em que as atividades econômicas exercitadas tivessem a conotação empresarial, ou seja, próprias de empresas e sujeitas a registro, conforme indica o artigo 982 do Código Civil. Em outras palavras, seriam as pessoas jurídicas de direito privado que exploram atividades comerciais, industriais ou prestação de serviços não intelectuais, de forma organizada e empresarial, mediante capital social mínimo e registro.

2.2 Classificações das sociedades

A legislação permite diversas formas e tipos de sociedades empresariais. O artigo 983 do Código Civil aponta uma gama de tipos societários possíveis, dentre eles, sociedade em nome coletivo, em comandita simples, limitada, anônima e comandita por ações.

Para classificação dos diversos tipos de sociedades empresárias, entretanto, iremos nos restringir àquelas mais pertinentes ao presente trabalho, quais sejam, a classificação em relação à responsabilidade dos sócios e aquela em razão da importância da pessoa do sócio para a existência da sociedade.

No que tange à responsabilidade dos sócios pelas obrigações das sociedades, poderíamos classificar os diversos tipos societários de três maneiras:

As sociedades de responsabilidade limitada; em que a responsabilidade dos sócios possui um limite máximo (Ex: Sociedade por quotas de responsabilidade limitada e sociedade anônima).

As sociedades de responsabilidade ilimitada; em que a responsabilidade do sócio em relação às dívidas da sociedade não possui limites.

As sociedades de responsabilidade mista; tipos societários em que existem sócios com responsabilidade ilimitada, conquanto outros possuam sua responsabilidade fixada e estipulada a determinadas proporções ou limites (Ex: sociedade em comandita por ações e sociedade em conta de participação).

Importante verificar que a responsabilidade é uma nuance que é analisada pelos indivíduos quando tomam suas decisões de ingressar na sociedade empresarial. Por esse motivo, até em respeito à garantia de segurança jurídica, é importante que as hipóteses de responsabilização em prejuízo dos sócios ou dos administradores, inclusive aquelas pertinentes à desconsideração da pessoa jurídica e quebra dessa autonomia patrimonial da sociedade empresarial, restrinja-se às situações expressamente estabelecidas pelo ordenamento.

Outra classificação importante para o presente estudo é aquela realizada em razão da pessoa do sócio e sua participação mais ou menos fundamental na existência da sociedade.

Neste espectro, classificam-se as sociedades em duas espécies: As sociedades de pessoas, em que a pessoa do sócio constitui fator fundamental para a existência da sociedade, e as sociedades de capitais, nas quais o que prepondera é a contribuição financeira do sócio e não sua pessoa, motivo pelo qual a ocorrência de algum ato jurídico que afete a capacidade jurídica do sócio não é capaz ou suficiente a afetar a existência da pessoa jurídica.

2.3. Conceito e natureza jurídica da sociedade limitada

Pois bem, concentramos o presente estudo na análise relacionada às sociedades empresariais denominadas sociedade limitada. Sem dúvida, esta é a que numericamente se destaca no atual panorama brasileiro, sendo o modelo de maior utilização por vários motivos, dentre eles a segurança que permite aos sócios, de responsabilização limitada à integralização do capital social.²

A sociedade limitada é o tipo societário mais comum no país. Ela representa a grande maioria das sociedades existentes, porque além da responsabilidade limitada, tem constituição e funcionamento mais simples, permitindo uma saída para formação de personalidade jurídica que atentou para as necessidades das pequenas e médias empresas.³

Aponta-se o direito alemão como o berço da primeira norma legal acerca das sociedades com previsão de responsabilização limitada, a *Gesellschaft mit beschränkter Haftung*.

Tratava-se da concepção de um tipo societário que atendia às novas necessidades econômicas de desenvolvimento. Essa tinha como princípio que a responsabilidade dos sócios restaria adstrita à integralização do capital social, uma vez integralizado o capital devido, os membros da sociedade ficavam livres de responsabilização sobre os débitos da pessoa jurídica.

Essa nova formação de pessoa jurídica, pelos motivos já afirmados, teve repercussão no direito brasileiro, servindo como inspiração para o Projeto de Código Comercial de 1912. O trabalho produzido serviu ainda como base para projeto específico sobre sociedades limitadas, proposto pelo então deputado Joaquim Osório, do qual resultou o Decreto nº 3.708, de 10 de Janeiro de 1919, que regulou as sociedades limitadas até o advento do Código Civil de 2002.⁴

A sociedade limitada seria então uma pessoa jurídica composta por dois ou mais sócios, cujo capital social é dividido em quotas, relacionadas às contribuições realizadas para o ingresso na sociedade ou alteradas no decorrer de sua existência, e que, em regra, restringe a responsabilidade de seus sócios ao valor de suas quotas ou à integralização do capital social.⁵

² TADDEI, Marcelo Gazzzi. O desafio da manutenção do sucesso da sociedade limitada na vigência do novo Código Civil – Artigo publicado no “site” jus navigandi - <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5106> . Acesso em: 25 ago. 2007.

³ Idem.

⁴ LEMOS, Rafael Severo de. A responsabilidade tributária dos sócios e administradores de sociedades limitadas . Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 964, 22 fev. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8015>>. Acesso em: 08.06.2007

⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2005. Pág. 15.

É importante lembrar que a sociedade empresária, enquanto pessoa jurídica, representa ente autônomo, estabelecido para a realização de um determinado empreendimento.

E quanto à importância do sócio e à classificação anteriormente lembrada, a sociedade limitada deve se enquadrar como sociedade de pessoas ou sociedade de capital?

É importante lembrar que o Código Civil de 2002 estabeleceu de forma detalhada as regras pertinentes às sociedades limitadas, além de fixar que as lacunas seriam regidas supletivamente pelas regras das sociedades simples ou, havendo previsão no contrato social, pelas normas das sociedades anônimas.

A doutrina discute com certa ênfase e pouco consenso a questão relativa ao fato de ser a “limitada” uma sociedade de pessoas ou de capital.

Houve sempre, nesse tipo de sociedade, uma dúvida em compreender se ela tem ou não caráter *intuito personae*. Alguns doutrinadores acreditam que ela tem caracterização de sociedade de pessoas, outros que ela se caracteriza como sociedade de capitais, e, por fim, há uma terceira corrente que entende que ela se caracteriza como uma sociedade híbrida, mista, uma espécie de transição entre a sociedade de capitais e a de pessoas.

O doutrinador Fran Martins⁶ está entre aqueles que defendem que a sociedade limitada é uma sociedade de pessoas, tendo caráter *intuito persona*. Nesse raciocínio, portanto, é fundamental a figura pessoal do sócio para a manutenção da sociedade, o que justifica a impossibilidade de livre troca de seus membros por novos componentes. Essa posição é antiga e contrasta com a posição daqueles que, como Sacha Calmon⁷ e Aliomar Baleeiro,⁸ defendem que a limitada é uma sociedade de capitais.

Uma terceira corrente, de viés moderno, defende a natureza mista deste tipo societário, estabelecendo a “limitada” como uma sociedade híbrida, que deve ser analisada de acordo com o caso concreto, em que restará caracterizada a maior ou menor relevância da pessoa do sócio ou seu capital, para sua existência.

Nesse sentido, Fábio Ulhôa Coelho⁹ já dantes afirmava que a sociedade limitada, ao contrário dos demais tipos, pode ser de pessoas ou de capital, de acordo com a vontade dos

⁶ MARTINS, Fran. Curso de direito comercial. 25ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2000. Pág. 161.

⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2004. Pág. 753.

⁸ BALEEIRO. Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2007. Pág. 753.

⁹ COELHO, Fábio Ulhôa. Curso de direito comercial. Vol. 2. São Paulo: Saraiva, 1999. Pág. 363.

sócios, expressada no contrato social, que é o instrumento apto a definir a natureza de cada limitada.

Alguns elementos, entre outros, podem indicar o maior grau de personalismo da “limitada”, como a verificação da condição de administrador por sócio (pessoas) ou a possibilidade de livre entrada de novos sócios (capital).

A jurisprudência brasileira ainda tem se posicionado por uma concepção da sociedade limitada como uma sociedade de pessoas, embora pareça que o Código Civil de 2002 não adote posição expressa.

Contudo, parece mais acertada a corrente que aponta a natureza híbrida nas sociedades limitadas, o que torna necessária a análise do caso concreto para que se verifique a sociedade limitada como sociedade de capitais ou de pessoas.

3. O ADMINISTRADOR E A LEGISLAÇÃO CIVIL

Analisados elementos e conceitos que envolvem as sociedades, necessário debruçar-se sobre a figura do administrador no âmbito civil, avaliando os dispositivos que tratam sobre sua responsabilidade, bem como, brevemente, o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, dando um enfoque específico na discussão acerca de sua utilização no âmbito tributário.

3.1. O Código Civil de 2002 e a figura do Administrador

O Código Civil de 2002 apresentou inovação ao inserir, em sua parte especial, um trecho específico (livro II) para tratar sobre o Direito de Empresa. Em tal conjunto de regras, o Código ressalta a figura do “administrador”, que seria aquele indivíduo, sócio ou não, incumbido da gestão dos bens e serviços da sociedade, além da representação desta.

Importante destacar a possível não coincidência entre a figura do sócio e do administrador, de forma que o administrador pode ser escolhido entre pessoas estranhas ao quadro societário. Como explica Ferragut,¹⁰ com a vigência do Código Civil de 2002, as figuras de sócio-gerente e gerente-delegado deixaram de existir, sendo substituídas pelos administradores sócios, que administram e participam do capital da sociedade, e administradores não sócios, que são nomeados tão-somente para gerir os negócios sociais, sem que possuam quotas da sociedade.

No caso das sociedades limitadas, quando o contrato permitir administradores não sócios, a designação deles dependerá de aprovação da unanimidade dos membros da sociedade, enquanto o capital não estiver integralizado, e de dois terços, no mínimo, após a integralização, conforme estabelece o artigo 1.061 do Código Civil.

O exercício de gestão, pelo administrador, deve atender aos reclamos e necessidades da sociedade. Quando atua realizando os pagamentos, recebendo os créditos, gerindo o patrimônio e o pessoal, enfim, atuando na tarefa de gestor, o administrador deve levar em conta os interesses sociais.

Não podemos perder de vista então que, quando age sem levar em conta os interesses da sociedade que representa, o administrador não apenas atua além dos poderes outorgados, mas intencionalmente pratica atos que podem causar prejuízos não autorizados ou sequer admitidos pelo mandato conferido. Ou seja, a pessoa jurídica, enquanto ente dotado de personalidade, é lesada quando o administrador, além de extrapolar os poderes outorgados, contraria dolosamente seus interesses, praticando ato que lhe cause prejuízo econômico.

Esses dois elementos são importantíssimos. Há um elemento formal, que envolve a prática, pelo administrador, de atos não autorizados, ou seja, atos para os quais não detinha a atribuição, competência e poder de realização. Noutro diapasão, há um elemento substancial, verificado quando, seja dentro dos limites formais de competência e atuação ou extrapolando-os, o administrador age contrariando os interesses da sociedade, em detrimento da pessoa jurídica.

Obviamente, o ordenamento deve dar tratamento diferente a atos do administrador que, a despeito de realizados além dos poderes outorgados, visam ao benefício da pessoa jurídica (que significa, em primeira análise, o atendimento dos interesses sociais), daqueles que, além de exorbitar as competências atribuídas, visam fins outros que coincidem com o prejuízo do conjunto societário.

¹⁰ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2005. Pág. 7.

3.2. Responsabilidades do Administrador no âmbito civil

O artigo 1.011 do Código Civil de 2002 estabelece que o administrador da sociedade simples deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios. Embora o artigo esteja inserido no regramento destinado às sociedades simples, tem aplicação para as limitadas, por conta da regra estabelecida no artigo 1.053 do Código Civil.

Os elementos apresentados pelo dispositivo indicam certa subjetividade. É difícil, sem cometer exageros descabidos ao caso concreto, estabelecer o conteúdo específico do homem “probo” ou do “cuidado e diligência que cada pessoa costuma empregar em seus negócios”.

A doutrina¹¹ aponta parâmetros previstos no Código Civil que, somados à avaliação da conduta do administrador no caso concreto, podem servir à compreensão do mínimo de cautela e diligência necessárias ao exercício da administração. Seriam, por exemplo, a prestação de contas e informações aos sócios, apresentação de demonstrações financeiras e documentos que requeiram aprovação dos sócios (arts. 1.020, 1.021 e 1.078), convocação dos sócios para deliberações necessárias (art. 1.072), submissão prévia, ao consentimento dos sócios, nas ações que apliquem créditos ou bens sociais em proveito próprio ou de terceiros (art. 1.017), além de outras exigências previstas para a figura do administrador, como as inseridas nos artigos 1.013 e *caput* do 1.015.

A prática de ato regular de gestão não implica responsabilização do administrador. A sociedade responde sozinha pelos prejuízos quando os atos praticados estiverem dentro dos limites estatutários permitidos, conforme prescreve o artigo 47 do Código Civil.

Ainda, de acordo com o artigo 1.015 do referido Código, silente o estatuto, entende-se que pode o administrador praticar todos os atos pertinentes à gestão, dependendo, a oneração ou a venda de bens imóveis, de decisão da maioria dos sócios.

¹¹ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2005. Pág. 9.

Mas, e quando o Administrador ultrapassa os limites de gestão impostos pelo estatuto societário?

Outrora se entendia que mesmo praticados atos de gestão além dos limites impostos pelo ato constitutivo, a sociedade responderia pelos prejuízos causados. Restava aos membros da sociedade, após o prejuízo, buscar ressarcimento em detrimento do gestor responsável. Derivava tal compreensão da teoria da aparência e da proteção ao terceiro de boa-fé.

Em outras palavras, mesmo que houvesse excesso por conta do Administrador, não seria aceitável que tal abuso fosse utilizado pela pessoa jurídica como escusa a sua responsabilidade diante de terceiros. O STJ já havia cristalizado esse entendimento, pronunciando que, nas operações mercantis, dada a intensidade e a celeridade com que elas se processam, não é exigível que os contratantes investiguem reciprocamente os respectivos atos constitutivos para obter certeza a respeito dos poderes dos sócios para representar e contrair obrigações em nome da sociedade.¹²

Contudo, com a aprovação do novo Código Civil, verifica-se que o parágrafo único de seu artigo 1.015 prevê que o excesso por parte dos administradores pode ser oposto a terceiros. Essa oposição pode ser apresentada quando ocorrer pelo menos uma das seguintes hipóteses: A limitação de poderes estiver inscrita ou averbada no registro próprio da sociedade; provar-se que o abuso era conhecido pelo terceiro; tratar-se, a operação, de ato negocial evidentemente estranho aos negócios da sociedade.

Pelo dispositivo legal, nesses casos a sociedade restará isenta de responsabilização, que recairá sobre o administrador que cometeu o excesso.

A norma visa proteger a sociedade. É esta a intenção, tendo em vista a compreensão do legislador acerca da importância do resguardo do capital social, como instrumento de garantia ao investimento, elemento fomentador de desenvolvimento. Se for informado a um pretense sócio que, mesmo lesado e prejudicado por um administrador infiel, deverá o patrimônio da sociedade, ou mesmo o seu, ser atingido pela responsabilidade decorrente de tais atos escusos, ilícitos e desautorizados, haverá um evidente desestímulo ao investimento.

Vale salientar que essa regra não é válida para as sociedades anônimas e as sociedades limitadas em que o contrato social estabelecer a aplicação subsidiária da Lei de Sociedades Anônimas. Nesses casos, parece ainda aplicável a regra de que é a pessoa jurídica responsável perante terceiros, cabendo-lhe buscar o ressarcimento dos prejuízos junto ao administrador, conforme artigo 158 e seguintes da Lei nº 6.404/1976.

¹² STJ – Relator: SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA - AGA 28633 - QUARTA TURMA - DJ 29/11/1993.

Outrossim, mesmo nos demais casos, a mudança proposta pelo Código não pode ser recebida de forma absoluta. As situações apresentadas pelo dispositivo apresentam evidente prejuízo às relações negociais praticadas por terceiros de boa-fé.

A primeira hipótese prevista no parágrafo único do artigo 1.015 se refere a restrições contratuais, aos poderes do administrador, tornadas públicas pela averbação no registro próprio das sociedades. A segunda visa punir ao terceiro que, ciente do excesso de poder praticado, continua a relação negocial. Necessário verificar que a situação exige prova de que o terceiro conhecia efetivamente o abuso gerencial. Na hipótese do inciso III, o ato negocial praticado é evidentemente estranho aos negócios da sociedade, nesse caso, a expressão “evidentemente” indica que essa estranheza deve saltar aos olhos, de forma que patente seria o desvio gerencial.

Com relação ao inciso I, este se apresenta como uma exigência pouco razoável, que despreza nuances da realidade das relações negociais, já que impõe ao terceiro o ônus de, sempre, ao realizar a transação negocial, investigar o objeto social e interpretar eventuais excessos gerenciais.

Outrossim, nos dois outros dispositivos, existe uma margem de subjetividade na aferição do “conhecimento” pelo terceiro e “estranheza” da operação, que não se coadunam com a segurança que deve ser emprestada à matéria. Como bem explica Tomazzete,¹³ no caso concreto existirão situações em que será muito difícil verificar se determinada contratação é estranha ou não aos negócios da sociedade. O citado autor explica:

Tal orientação adotada pelo novo Código vai de encontro à tendência mundial de proteção dos terceiros de boa – fé e do favorecimento da celeridade nos negócios firmados pela sociedade. Diante de tal disciplina, será sempre necessário analisar o contrato da sociedade, para verificar a extensão dos poderes dos administradores. E mais, pode haver um grande prejuízo para a própria sociedade, na medida em que, como ocorreu no direito inglês, será extremamente discutido se o ato está ou não dentro do objeto social. Esse é mais um motivo, para tal tipo societário ficar relegado ao plano teórico.

E conclui:

Entende-se hoje que as meras restrições contratuais aos poderes de gerência não são oponíveis perante terceiros de boa fé, uma vez que não se pode obrigar que os terceiros toda vez que forem contratar com a sociedade examinem o contrato social da mesma, para verificar os exatos limites dos poderes de gerência.

¹³ TOMAZETTE, Marlon. As sociedades simples no novo Código Civil . Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 62, fev. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3691>>. Acesso em: 29 nov. 2007.

O aplicador do direito deve resguardar-se contra artifícios formais que possam utilizar as regras jurídicas para o indevido desvio de responsabilidades, evitando utilizar as prescrições legais existentes no ordenamento de forma ingênua, ignorando a realidade da vida e os elementos verificados nos fatos sociais.

Nesse sentido lembra Sacha Calmon:¹⁴

“O que não se pode admitir é que grandes empresas, até mesmo multinacionais, por pura matroca obriguem seus diretores contratados, com poucos bens ou sem eles, a ficarem responsáveis por atos deliberadamente praticados em proveito da empresa, com excesso de poder ou infração de lei ou contrato. A exclusão das empresas daria lugar a enormes injustiças e à indução de “planejamentos tributários” marotos. Além disso, tornaria as funções gerenciais um tipo de atividade de alto risco.”

Deve o jurista, enquanto pesquisador do direito, conforme lições de Norberto Bobbio,¹⁵ resguardar a coerência do ordenamento, buscando nos fatos sociais e em outros ramos do conhecimento a adequada compreensão do direito positivado.

Também por isso, o renomado jurista e filósofo italiano defendeu que o aplicador do direito deve tornar-se cada vez mais sensível ao fenômeno da “práxis”, onde quer que ela se manifeste, seja no mundo empresarial, sindical, judiciário ou administrativo.

Em nossa opinião, mesmo verificadas as hipóteses previstas no dispositivo, persiste um elemento substancial que deve ser verificado para que a atitude do administrador possa ser oposta ao terceiro. Este elemento é a intenção do administrador de agir dolosa e flagrantemente em proveito próprio, ao arrepio dos interesses da sociedade, propósito que não apenas extrapola as prerrogativas do mandato conferido, como permite a identificação de irregularidade na relação negocial, o patente dano e a desvantagem da pessoa jurídica no ato praticado, que a tornam também vítima do ato de má gestão.

Ferragut¹⁶ aduz sobre a necessidade de diferenciação entre os atos de gestão praticados de forma lícita, daqueles praticados de forma ilícita. A autora lembra, como elemento de caracterização, o artigo 154 da Lei Federal nº 6.404/76 (Lei das sociedades por ações). O dispositivo traz vedações ao comportamento do administrador, dentre os quais, a prática de atos de liberalidade às custas da companhia ou o uso, em proveito próprio, dos seus bens, serviços e créditos.

¹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2004. Pág. 752.

¹⁵ BOBBIO, Norberto. Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito. Tradução de Daniela Beccia Versiani. Barueri, SP: Manole, 2007.

¹⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2005. Pág. 102.

Nesse contexto, a citada doutrinadora explica que por atos de liberalidade devem ser entendidos aqueles que diminuem o patrimônio social, sem trazer qualquer benefício ou vantagem para a sociedade, como na distribuição disfarçada de lucro e a falsificação do registro eletrônico que atesta, nas guias de arrecadação de tributos, o pagamento declarado como realizado.

Em complemento ao pensamento da autora, adicione-se que deve ser verificado também o elemento subjetivo do dolo na prática do ato negocial. É insuficiente que a operação do administrador não traga benefício ou vantagem para a sociedade; seu ato de disposição dos bens ou créditos da pessoa jurídica deve visar interesse próprio, o que, *per si*, já sugere dano e prejuízo à sociedade.

Acrescentando tal elemento, verificam-se exemplos claros de situações em que a companhia é vítima de uma ação fraudulenta do administrador, o que justifica a disposição legal de impor a responsabilidade pessoal deste, liberando à sociedade.

Caso o administrador, mesmo extrapolando os poderes outorgados ou incidindo em alguma das hipóteses previstas pela legislação, opere visando os interesses gerais da sociedade, como o aumento do patrimônio social ou economia de recursos, não nos parece justo ou razoável que tal excesso seja usado, pelo conjunto social, como pálio para fuga de responsabilidades.

Pensando assim, o excesso só pode ser oposto a terceiros, também quando o ato for clara e dolosamente realizado em prejuízo da sociedade, não restando para ela a intenção de benefício decorrente de tal prática.

Por fim, vale lembrar que, existindo vários administradores, eles respondem solidariamente, perante a sociedade e terceiros, pelos prejuízos causados por culpa no desempenho de suas funções, conforme preceitua o artigo 1.016 do Código Civil.

3.3 - O administrador e a desconsideração da personalidade jurídica, no âmbito tributário

Deve ser lembrada a expressa alusão do Código Civil ao instituto da desconsideração da personalidade jurídica, prevista genericamente no artigo 50 daquele estatuto.

O dispositivo estabelece que, em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Sem realizar qualquer aprofundamento acerca do histórico deste instituto, por fugir ao objetivo deste trabalho, apenas, em poucas linhas, trataremos superficialmente sobre a desconsideração da personalidade jurídica e sua aplicação, notadamente no âmbito tributário.

3.3.1 – A desconsideração da personalidade jurídica

Em princípio, em uma sociedade limitada, na falta de patrimônio próprio da sociedade para atender à quitação de seus débitos, restam protegidos os bens de seus sócios por tal inadimplemento. Contudo, certas situações específicas, previstas pelo ordenamento, permitem a incidência dessa responsabilidade sobre os bens particulares dos membros ou administradores da sociedade. Uma dessas situações, ao menos no âmbito civil, é a desconsideração da personalidade jurídica.

Embora a estrutura jurídica e econômica da sociedade limitada tenha o importante papel de fomentar o desenvolvimento econômico, incontornável que a proteção patrimonial, permitida no intuito de favorecer o investimento, é utilizada muitas vezes como instrumento de fraudes e embustes contra o erário ou demais credores, inclusive nas relações de consumo.

Foi para combater esses abusos na utilização da pessoa jurídica que os países anglo-saxões passaram, através de seu direito consuetudinário, a delimitar situações em que a autonomia patrimonial seria relativizada, como forma de impedir fraudes e embustes comerciais, resguardando o verdadeiro sentido que legitimou a concepção de uma separação entre os bens da pessoa jurídica e de seus sócios e administradores.

A doutrina cita, como referência, os julgados *Salomon x Salomon Co.*, em 1897, na Inglaterra; e *Bank of United States vs. Deveaux*, em 1809, nos Estados Unidos; como casos pioneiros na relativização da autonomia patrimonial da pessoa jurídica.¹⁷

Em nosso país, mais recentemente, o próprio ordenamento, em uma tentativa de equalizar a questão, estabeleceu permissões para que em determinadas situações essa proteção jurídica ao patrimônio dos sócios e administradores possa ser transpassada, permitindo-se ao credor buscar o adimplemento nos bens daqueles representantes da sociedade, nas situações de fraude ou abuso de direito.

Assim estipula o artigo 50 do Código Civil de 2002:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Com a desconsideração da personalidade jurídica, elimina-se temporariamente a autonomia patrimonial entre o administrador e a sociedade, permitindo a incidência da responsabilidade sobre o patrimônio daquele.

Nos dizeres de Marçal Justen Filho,¹⁸ a desconsideração corresponde à ignorância ou não aplicação, para casos concretos, do regime jurídico estabelecido como regra para situações em que participe uma sociedade personificada.

Não se trata de uma anulação da pessoa jurídica, mas de uma desconsideração temporária e circunstancial de sua autonomia, permitindo que o débito ou a responsabilidade incidam sobre os bens dos sócios e administradores, nos limites permitidos pelo ordenamento e na circunstância do caso concreto.

A regra geral é de garantia da autonomia da pessoa jurídica e não da desconsideração. Esta é permitida pela legislação civil apenas em situações excepcionais, como a fraude e o abuso na utilização da personalidade jurídica das sociedades.

¹⁷ TOMAZETTE, Marlon. A desconsideração da personalidade jurídica: a teoria, o CDC e o novo Código Civil. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 58, ago. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3104>>. Acesso em 12.nov.2007.

¹⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. Página 67

É importante então lembrar justamente a excepcionalidade da medida, e, no caso tributário (ao menos para aqueles que admitem sua possibilidade), a sua necessária restrição às hipóteses permitidas pela legislação.

Tal pensamento não visa simplesmente proteger os sócios e administradores dessas entidades, mas compactuar com uma escolha de desenvolvimento estabelecida pelo legislador. Esse primado foi instituído com intenções muito mais nobres que o mero resguardo patrimonial, e que pode ser frustrado pelos exageros e presunções indevidas que, responsabilizando investidores e gestores em situações estranhas à previsão legal, acabam coibindo o próprio crescimento econômico.

A personificação das sociedades é útil ao progresso e, por isso, foi valorizada pelo nosso ordenamento jurídico. Nessa feita, para nosso ordenamento, o desenvolvimento econômico proporcionado pela pessoa jurídica é mais importante que a satisfação individual de um credor, devendo prevalecer aquela, mesmo que em detrimento deste, ressalvadas as hipóteses em que a lei entendeu de forma contrária, como ocorre nas situações de insolvência da sociedade, pela não disposição de bens suficientes para arcar com suas obrigações.¹⁹

Compete o legislador estabelecer aquelas situações excepcionais em que essa proteção deve ser quebrada, de forma a impedir embustes e imposturas negociais por parte de sócios e administradores que buscam a pessoa jurídica como escudo para transgressões à legalidade e à própria ordem econômica.

Contudo, sobretudo no âmbito tributário, não basta o inadimplemento da sociedade para que se cogite da responsabilização excepcional de seus sócios e administradores. Imprescindível o desvirtuamento da função de gestão, através da ocorrência das situações previstas na legislação.

Não pode o fisco, seja pela necessidade de arrecadação ou pelo rotineiro confronto com ardis maquinados para garantir a inadimplência e a irresponsabilidade tributária, presumir tais atitudes ilegais, impondo responsabilidades ou desconsiderando a autonomia da pessoa jurídica sem o necessário atendimento aos requisitos expressamente estabelecidos pelo nosso ordenamento.

¹⁹ TOMAZETTE, Marlon. A desconsideração da personalidade jurídica: a teoria, o CDC e o novo Código Civil. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 58, ago. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3104>>. Acesso em 12.nov.2007.

3.3.2 - A responsabilidade dos administradores por débitos tributários é hipótese de desconsideração da personalidade jurídica?

A possibilidade da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário é fonte de inesgotáveis discussões, de modo que, deve-se destacar, a resposta é bem mais difícil do que parece.

Este instituto, oriundo do direito consuetudinário e assimilado pelo legislador pátrio em diversos diplomas, como o Código Civil brasileiro, exige uma discussão mais profunda acerca de sua utilização no âmbito fiscal.

Não obstante tal possibilidade seja largamente citada pela doutrina e jurisprudência nacional, não se pode olvidar que o direito tributário possui nuances diferentes do direito civil; seus regramentos exigem a submissão a princípios e diretrizes próprios que orientam a aplicação de suas normas e limitam a atuação do fisco em sua atividade de exação, como, por exemplo, dá-se com a necessária submissão ao princípio da estrita legalidade tributária.

Acerca da legalidade tributária Ives Gandra²⁰ já afirmava:

A decorrência lógica dos comandos gerais atrás analisados em seu aspecto instrumental são os princípios da legalidade e da tipicidade de tributação. Pelo primeiro, tem o sujeito passivo da relação tributária a segurança de que apenas a lei poderá obrigá-lo. A lei emanada de poder independente do beneficiário de aplicação da norma. Tal princípio não pode ser genérico nem admitir interpretações flexíveis, devendo conter, por decorrência inabalável, a tipologia pertinente à regra exigencial. À estrita legalidade, à indelegabilidade de competência deve-se acrescentar a tipologia cerrada, fechada, inelástica, contendo a norma toda a configuração pertinente e própria à imposição pretendida.

Não vemos como possível admitir que o juiz, fora das hipóteses legais, possa imputar a obrigação de satisfação do crédito tributário a uma pessoa não designada pelo legislador. Ou seja, independentemente dos atos que possam ou tenha sido praticados, a imputação da obrigação de quitar os tributos devidos é imposta pelo legislador e não pela atitude jurisdicional.

Tal assertiva é reflexo do princípio da legalidade tributária, que é estrita, pela concepção de que a lei representa manifestação legítima da vontade do povo, através do parlamento, consentindo com a instituição do tributo. Por instituição, frisamos, deve ser

²⁰ MARTINS, Ives Gandra. Teoria da imposição tributária. 2ª edição. LTR, 1997. Pág. 54/55.

entendido o estabelecimento de todos os elementos essenciais à delimitação de sua existência, como, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago.²¹

O respeito ao princípio da legalidade estrita no âmbito tributário é consectário do Estado Democrático de Direito²² e resguarda aos membros da sociedade a garantia de que a sujeição passiva na relação tributária apenas poderá decorrer de Lei. E Lei, para esses fins, não apenas no sentido de norma impositiva, mas como norma emanada de representantes democraticamente eleitos pela sociedade, poder independente do beneficiário de aplicação da norma e com membros democraticamente eleitos pelo povo, o que autoriza, assim, o parlamento em sua decisão de acatar a submissão à tributação estatal.

Em síntese, pelo princípio da legalidade estrita, baliza do direito tributário, não parece plausível imputar-se responsabilidade tributária sem expressa previsão legal.

Merece atenção as lições de Luciano Amaro que, partindo de uma bifurcação da desconsideração da personalidade jurídica feita pelo legislador, daquela feita pelo juiz, questiona a real existência deste instituto no direito tributário.²³

Noutro diapasão, o argumento que tenta conduzir a uma utilização, no âmbito do direito tributário, da regra de desconsideração da personalidade jurídica apresentada pelo artigo 50 do Código Civil, como instrumento de responsabilização dos sócios e administradores, encontra manifesto obstáculo na constatação de que o Código Civil é uma Lei Ordinária (Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002), conquanto, por expressa determinação constitucional, cabe à lei complementar dispor sobre essa matéria, conforme estipula a *alínea b*, do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal.

As proteções constitucionais ao cidadão diante do Estado Fiscal, afetado por sua incumbência arrecadatória, devem ser respeitadas e interpretadas adequadamente. Nesse sentido, imperioso lembrar que no momento dessa concepção constitucional protetora, o Estado brasileiro ainda apresentava um apetite tributário bem menor do que o atualmente praticado pelo fisco.

Segundo estudos do IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário e a ABDC - Associação Brasileira de Defesa do Contribuinte, no período de 1986 a 1999 (treze anos), o bolo tributário no Brasil cresceu 295.63%.²⁴

²¹ MACHADO, Hugo de. Curso de direito tributário. 27ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006. Pág. 57.

²² NEDER, Marcos Vinícius. Solidariedade de direito e de fato – Reflexões acerca de seu conceito. IN FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius. (Orgs.) Responsabilidade Tributária. 1ª edição. São Paulo: Dialética, 2007. p. 28. (p. 27-47).

²³ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006. Pág. 240
24 <http://www.expertja.com.br/content/artigos/carga.html>

Melhor expressa esse diagnóstico a informação de que em 1988, no momento da concepção da atual Carta Magna, possuíamos uma carga tributária de 22,4% do Produto Interno Bruto; montante que de forma impressionante, já em 2001, havia saltado para 34,7% do PIB²⁵ e hoje beira o percentual de 40%. Saliente-se que nessa aferição de aumento percentual ainda não se leva em consideração do vultoso aumento do PIB no período.

Se naquele momento, diante daquele quadro, o constituinte já se preocupou com a proteção do contribuinte e, sobretudo, do não contribuinte, em relação à responsabilização tributária arbitrária, qual será a compreensão correta dessa norma num quadro preocupante como o de hoje, em que a carga tributária brasileira, uma das mais altas do planeta, além de oprimir diretamente o cidadão, indiretamente é responsável por estagnação econômica e queda nos investimentos produtivos?

Acreditamos que as hipóteses de responsabilização devem ser adstritas àquelas existentes no Código Tributário ou compatíveis com as exigências previstas no artigo 146, III, da Constituição Federal.

Nesse pensamento, o artigo 50 do Código Civil, que é lei ordinária, com sua compreensão da desconsideração da personalidade jurídica, deve ser compreendido como uma norma geral que não serve para imputação de responsabilidade tributária, por não atender à exigência constitucional já afirmada, incapaz, portanto, de suplantar as barreiras constitucionais à tributação.

Marçal Justen Filho²⁶ defende a natureza apartada das regras de responsabilização tributária de terceiros, previstas no Código Tributário Nacional, frente às concepções indicadas como teoria da desconsideração da personalidade jurídica. O autor aponta, por exemplo, que o artigo 135 do CTN, ao tratar da responsabilidade de terceiros, não se restringe a sociedades personificadas, abrangendo outras situações como o caso dos mandatários e empregados.

Outrossim, lembra Marçal que "a tipicidade característica do direito tributário exclui a incidência da desconsideração, quando inexistir expressa previsão normativa".²⁷

Enfrentando o questionamento suscitado, em nossa opinião, a responsabilidade tributária dos administradores perante o fisco apenas ocorre dentro das previsões

25 ROSA, Dêneron Dias. A evolução da carga tributária no Brasil. **Site do Curso de Direito da UFSM**. Santa Maria-RS. Disponível em: <http://www.ufsm.br/direito/artigos/tributario/evolucao_tributaria.htm>. Acesso em 02.SET.2007.

²⁶ FILHO, Marçal Justen. *Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 111.

²⁷.Idem.

expressamente apontadas pela legislação competente (respeitada a exigência do artigo 146 da Constituição Federal), não sendo constitucionalmente possível tal imputação além desses limites. Em outras palavras, na situação de responsabilidade do administrador por débitos tributários, o que há é a responsabilização tributária em sentido estrito (atingindo o não contribuinte) e não a incidência da desconsideração da personalidade jurídica.

Não obstante, deve-se registrar que grande parte da doutrina defende a possibilidade da incidência da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário, usando como pressuposto o artigo 50 do Código Civil (que, repetimos, não é lei complementar), cumulado com o parágrafo único do artigo 116 do CTN. Muitos julgados, inclusive, ao aplicar os artigos de responsabilização tributária do Código Tributário Nacional, referem-se à teoria da desconsideração da personalidade jurídica ou *disregard of legal entity*.²⁸

Ponderamos que a visão crítica que “presume” a pessoa jurídica como um escudo fraudulento para resguardo de seus sócios e administradores não percebe que, no ambiente macro econômico, é justamente essa proteção que permite a ampliação dos investimentos em áreas produtivas. Quanto maiores forem os empecilhos para tais investimentos, mais estarão eles sendo reduzidos em detrimento da especulação financeira, com benesses sociais muito menores.

Salutar o conciso e claro trecho de artigo do professor Tomazette:²⁹

Para a realização de alguns empreendimentos, por vezes é imprescindível a união de várias pessoas, as quais, todavia, não querem simplesmente entregar recursos para que outra pessoa as administre, as mesmas querem assumir responsabilidades e atuar diretamente na condução do empreendimento. De outro lado, as mesmas pessoas têm medo de comprometer todo o seu patrimônio, e preferem não assumir o risco, e investem seus recursos em atividades não produtivas.

A fim de incentivar o desenvolvimento de atividades econômicas produtivas, e conseqüentemente aumentar a arrecadação de tributos, produzindo empregos e incrementando o desenvolvimento econômico e social das comunidades, era necessário solucionar os problemas mencionados, encontrando uma forma de limitação dos riscos nas atividades econômicas. Para tanto, se encaixou perfeitamente o instituto da pessoa jurídica, ou mais exatamente, a criação de sociedades personificadas. (...)

As sociedades personificadas são, pois, uma das chaves do sucesso da atividade empresarial ⁽²⁾, proliferando-se cada vez mais como o meio mais comum do exercício das atividades econômicas. Trata-se de um privilégio

²⁸ TRF5 – AG 65128 - Primeira Turma - Desembargador Federal Jose Maria Lucena - DJ - Data::30/05/2006 - Página::900

²⁹ TOMAZETTE, Marlon. A desconsideração da personalidade jurídica: a teoria, o CDC e o novo Código Civil. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 58, ago. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3104>>. Acesso em 12.nov.2007.

assegurado aqueles que se reúnem e desenvolvem conjuntamente determinada atividade econômica. "A atribuição da personalidade corresponde assim a uma sanção positiva ou premial, no sentido de um benefício assegurado pelo direito – que seria afastado caso a atividade fosse realizada individualmente – a quem adotar a conduta desejada" ⁽³⁾.

Este prêmio, este privilégio que é a pessoa jurídica não existe apenas para satisfazer as vontades e caprichos do homem, e sim atingir os fins sociais do próprio direito.

De tal pensamento deriva que a quebra desse tratamento diferenciado proposto e fomentado pelo próprio ordenamento só deve ou pode ocorrer excepcionalmente, nas situações permitidas expressamente pelo ordenamento jurídico. Este, na seara do direito tributário, exige que as normas gerais sobre obrigações, lançamentos, créditos, prescrição e decadência sejam estabelecidos por lei complementar, nos moldes previstos pelo artigo 146 da Constituição Federal.

4. - O ADMINISTRADOR DA LIMITADA E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ARTIGO 135 DO CTN

Vale transcrever o dispositivo em exame:

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.

O legislador é que, ao positivar a previsão de incidência do tributo, estabelece as pessoas responsáveis pelo seu pagamento. De acordo com a ocorrência de determinadas

situações, ele estende esse ônus a terceiros, mesmo não vinculados diretamente ao fato gerador.

Esse fenômeno não se confunde com a desconsideração da personalidade jurídica. Trata-se de imputação da responsabilidade tributária, por decisão legislativa, que pode incidir no sócio, no administrador ou em detrimento de qualquer terceiro, desde que indiretamente vinculado ao fato jurídico tributário, ou vinculado direta ou indiretamente ao sujeito que os praticou.³⁰

Uma vez analisada a responsabilidade do administrador no âmbito civil e concebida a responsabilidade tributária como algo estabelecido pelo legislador, ainda persiste o seguinte dilema: a responsabilidade tributária é modalidade geral de responsabilidade do administrador (sendo aplicáveis as regras do Código Civil) ou o ordenamento pátrio exige tratamento legislativo específico?

O Constituinte pátrio estabeleceu regramento peculiar no campo do direito tributário, impondo, notadamente no artigo 146 da Constituição, que determinados assuntos, como as normas gerais sobre obrigações, lançamentos, créditos, prescrição e decadência tributários, fossem tratados apenas por lei complementar.

Essa disposição demonstra a especificidade que norteia a responsabilidade tributária do administrador, de forma que uma lei ordinária, embora possa tratar sobre a responsabilidade daquele, não pode invadir o campo da responsabilidade tributária, cuja competência resta adstrita à lei complementar.

Analisados conceitos históricos e o regramento cível sobre as sociedades limitadas e seus administradores, pertinente agora a análise da hipótese de responsabilidade tributária estipulada pelo inciso III, do artigo 135 do Código Tributário Nacional. O dispositivo indica os administradores das pessoas jurídicas de direito privado, sócios ou não, como pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Tal análise exige que a avaliação de alguns conceitos tributários, como o de contribuinte e responsável, diferenciando as duas figuras, para que seja possível delinear especificamente os limites da hipótese de responsabilização estatuída.

³⁰ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária: Conceitos fundamentais. IN FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius. (Orgs.) Responsabilidade Tributária. São Paulo: Dialética, 2007. Pág. 14. (p. 09-26).

4.1 - Contribuinte tributário e responsável tributário

O art. 121 do Código Tributário Nacional prescreve que o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa física ou jurídica que é apontada pela lei como responsável pelo seu adimplemento.

Ensina Paulo de Barros Carvalho³¹ que o sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa, seja física ou jurídica, privada ou pública, da qual se exige o cumprimento da prestação tributária, de natureza pecuniária ou não.

Ainda segundo o art. 121 do CTN, o sujeito passivo da relação principal, de acordo com sua relação com o fato gerador, pode ser classificado como contribuinte ou como responsável.

O “contribuinte” também é chamado pela doutrina de sujeito passivo direto, por possuir relação pessoal e direta com a situação que constituiu o respectivo fato gerador. Bem assim, a doutrina designa o “responsável” como sujeito passivo indireto, já que ele paga o tributo sem ter relação pessoal e direta (econômica) com o “fato gerador”, conforme expressa disposição legal.

De qualquer forma, embora o responsável não realize diretamente o fato imponible (sob o prisma econômico), deve ter com ele alguma relação.

Vê-se então que o Código, de maneira simplista, partindo do conceito de contribuinte, dispõe que todos os demais sujeitos pela legislação obrigados ao adimplemento da obrigação tributária, mas que não se enquadrem neste conceito (de contribuinte), serão designados como responsáveis.

Explica com clareza Luciano Amaro:³²

“... o sujeito passivo da obrigação principal (gênero) é sempre alguém relacionado com o fato gerador dessa obrigação. Se essa relação for de certa natureza (“pessoal” e “direta”), o sujeito passivo diz-se contribuinte. Se tal relação (ou vínculo, consoante o art. 128) for de diversa natureza (a contrario sensu, “não pessoal e direta”), o sujeito passivo qualifica-se especificamente como responsável.”

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 2002.

³² AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006. Pág. 298.

Contudo, da análise do artigo 128 do CTN, verifica-se que, ao tratar da atribuição de responsabilidade, o Código ressaltou as disposições daquele capítulo, permitindo a interpretação de que essa vinculação indireta com o fato jurídico tributário seria dispensada nas situações de responsabilização tributária prevista pelo próprio CTN.

De qualquer forma, em tais situações deveria restar resguardada, sob pena de confisco, a existência de uma relação com o praticante do ato jurídico tributável. Essa é a interpretação defendida por Juliana Furtado Costa Araújo:³³

Ocorre que o art. 128 citado dispõe de forma bem clara “sem prejuízos do disposto neste capítulo”. Isto demonstra que em sendo estabelecida por lei diversa do CTN a figura do responsável, este terá que obrigatoriamente manter um vínculo indireto com o fato jurídico tributário. Já nas hipóteses de responsabilidade elencadas no próprio CTN, tal exigência não se faz necessária.

Temos, então, a figura do responsável que obrigatoriamente deve guardar vínculo indireto com o fato jurídico tributário, como também daquele responsável que, por força de determinação do CTN, que é a lei complementar competente para tratar de sujeição passiva tributária nos termos do art. 146 da Carta Magna, não necessita manter qualquer relação com o fato jurídico tributário.

Da análise dos dispositivos do CTN, que tratam das hipóteses de eleição de um terceiro como responsável (arts. 130 a 135 e 137), realmente não se vê qualquer vínculo destes terceiros com o fato jurídico tributário, mas é inegável sua relação com o realizador deste fato jurídico. Isto é imprescindível, pois o terceiro terá que, de alguma forma, se ressarcir dos valores pagos por ato praticado por outrem, com exceção das hipóteses em que agir com ilicitude, e somente com a presença de um vínculo, seja com o fato jurídico tributário, seja com o próprio realizador deste fato é que isto será possível, sob pena de afronta ao princípio do não-confisco.

Assim, é que entendemos que para que um terceiro seja guindado à posição de responsável tributário se faz necessário que haja lei instituindo tal obrigação e que haja um vínculo indireto com o fato jurídico tributário nas hipóteses não descritas no CTN ou com o próprio realizador deste nas situações previstas nesta lei complementar, ainda que o vínculo decorra da prática de ato ilícito.

Parece indispensável identificar a relação que legitima a figura do contribuinte (direta e pessoal) e perceber que a indicação do responsável denota a existência de alguma relação (mesmo que indireta) deste com o fato gerador ou com o praticante do ato tributável (no caso das hipóteses do CTN), sob pena de uma indicação arbitrária e inconstitucional, seja por parte da lei, pelo judiciário ou fisco.

³³ ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. O prazo prescricional para o redirecionamento da ação de execução fiscal ao representante da pessoa jurídica. IN: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius. (Orgs.) Responsabilidade Tributária. 1ª edição. São Paulo: Dialética, 2007. p. 165. (p. 163-173).

Outrossim, importante reiterar que, por força do princípio da legalidade, o sujeito passivo da obrigação tributária deve ser apontado pela própria legislação.

De acordo com a doutrina, baseando-se no critério de repercussão econômica, que permite a classificação dos tributos em diretos e indiretos,³⁴ essa sujeição passiva indireta ou responsabilidade tributária, pode dar-se das seguintes formas: Por *transferência*, que ocorre quando mesmo existindo o sujeito passivo direto (contribuinte), o legislador, sem ignorá-lo, atribui também a outrem o dever de pagar o tributo;³⁵ por *substituição*, que se dá quando o dever de pagar o tributo, em razão de expressa determinação legal, nasce imediatamente na pessoa do responsável, ou seja, ocorrendo o fato imponível, o respectivo crédito é diretamente cobrado do responsável apontado pela norma.

Partindo do pressuposto de que o administrador não se vincula direta e pessoalmente com o fato gerador, motivo pelo qual não figura como contribuinte, parece fácil concluir que o administrador, quando objeto de cobrança fiscal, fundamentada na hipótese do artigo 135 do CTN, relacionada à tributação de atos praticados pela sociedade, atuaria como responsável.

As questões ou problemas que persistem e interessam ao presente trabalho são: Quais os contornos dessa responsabilização? Trata-se de responsabilidade própria, solidária ou subsidiária? E, admitindo-se a responsabilidade, como esta deve ser imputada? Através de auto de infração? Pelo redirecionamento da execução fiscal? É possível que a constituição do crédito tributário se dê sem qualquer contraditório por parte do administrador em relação ao respectivo procedimento?

4.2 - Responsabilidade Pessoal

Há o questionamento acerca da natureza da responsabilidade do inciso III do artigo 135. Seria ela subsidiária, solidária ou exclusiva? Como se depreende da leitura do *caput* do artigo 135, o legislador expressamente qualificou, como pessoal, a responsabilidade daqueles indicados nos incisos do dispositivo, o que dá a impressão de que a responsabilidade ali prevista possui nuance diferenciada.

³⁴Vide crítica de Alfredo Augusto Becker. (in BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª edição. São Paulo: Lejus, 1998, pág. 536.)

³⁵ MACHADO, Hugo de. Curso de direito tributário. 27ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006. Pág. 162.

Mas, qual o verdadeiro sentido dessa responsabilidade “pessoal” proposta pelo artigo 135?

Como de costume, na seara do direito tributário, notadamente no assunto pertinente à responsabilidade tributária, identifica-se muita controvérsia na doutrina.

Muitos autores defendem o caráter exclusivo dessa imputação de responsabilidade. Tal assertiva decorre da verificação fática de que ela envolve a ocorrência de atos dolosos, prejudiciais e contrários à própria vontade estatutária da pessoa jurídica. Assim, a ocorrência de tais elementos de excesso deveria permitir a responsabilização exclusiva do praticante desses atos dolosos, afastando a pessoa jurídica, que nada mais é do que a parte prejudicada por tais atos excessivos. Doutrinadores de peso se posicionam pela exclusividade, como Aliomar Baleeiro³⁶, Sacha Calmon³⁷ e Macedo Oliveira.³⁸

Vejamos o que ensina a obra de Baleeiro, em nota de sua atualizadora, Misabel Abreu Machado Derzi:³⁹

“...o terceiro que age com dolo, contrariando a lei, o mandato, o contrato social ou estatuto, dos quais decorrem os seus deveres em relação ao contribuinte, de representação e administração, torna-se, no lugar do próprio contribuinte, o único responsável pelos tributos decorrentes daquela infração.”

No mesmo sentido Sacha Calmon Navarro Coelho:⁴⁰

Em suma, o art. 135 retira a “solidariedade” e a “subsidiariedade” do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (mala fides) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto.

O pensamento desses renomados juristas tem fortes fundamentos, dentre eles o pressuposto fático de que, em tese, é a própria sociedade que figura como prejudicada em decorrência dos atos praticados, pelos seus administradores, com excesso de poderes e, sobretudo, com infração ao contrato social ou estatuto.

³⁶ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2007. Pág. 755

³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2004. Pág. 746.

³⁸ OLIVEIRA, José Jayme Macedo. Código Tributário Nacional – Comentários, doutrina e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998. Pág. 338.

³⁹ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2007. Pág. 756

⁴⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2004. Pág. 750.

Para outros doutrinadores, essa compreensão permitiria um quadro de insolvência deliberada, com a indicação de diretores, gerentes e representantes que serviriam como “laranjas” para encobrir a responsabilidade tributária em virtude da prática de atos que, embora formalmente condenados pelo estatuto ou contrato social, derivariam de deliberação espontânea, mas não formalizada, do conjunto da sociedade ou daqueles que a dirigem de fato.

Nesse sentido, Luiz Emygdio da Rosa Jr.⁴¹ defende que a responsabilidade deve ser subsidiária, respondendo o administrador apenas na impossibilidade de que a pessoa jurídica suporte o ônus fiscal.

Uma terceira corrente⁴² entende que a responsabilidade proposta pelo dispositivo não exclui a responsabilidade da pessoa jurídica, o que permite a imputação do débito a esta, não obstante seu direito de buscar o regresso parcial junto ao praticante do ato descrito pelo artigo 135. Nesse raciocínio, a responsabilidade seria solidária, pensamento que despreza maior valoração ao elemento “pessoal” inscrito no *caput* do artigo 135.

Embora as três correntes apresentem fundamentos que as justifiquem, é imprescindível buscar uma interpretação adequada do dispositivo. Neste diapasão, faz-se crer que a primeira, que defende uma responsabilidade exclusiva, alcança a melhor compreensão da norma.

É importante lembrar que, quando quis tratar de responsabilidade solidária do terceiro (embora, na prática, tenha se referido a uma responsabilidade subsidiária), o legislador, no artigo 134, anterior ao aqui analisado, estipulou expressamente essa solidariedade. Naquela hipótese, a responsabilidade era imputada a determinadas pessoas, dentre eles os administradores, nos atos em que simplesmente intervierem ou pelas omissões em que forem responsáveis.

Ou seja, para o artigo 134 do CTN, a mera participação ou omissão relacionada ao ato jurídico permite a responsabilidade subsidiária, embora denominada equivocadamente como solidária.

Obviamente, por uma interpretação sistemática, a previsão do inciso III do artigo 135, segundo a qual a norma suscita uma situação mais grave, na qual os atos são praticados com excesso ou infração da lei, contrato social ou estatuto, com repercussão em detrimento da

⁴¹ ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. Manual de direito financeiro e tributário. 17ª. Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. Pág. 592.

⁴² MACHADO, Hugo de. Curso de direito tributário. 27ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006. Pág. 180

pessoa jurídica, ao menos no pertinente as suas regras formais, parece evidente que o legislador pretendeu impor um gravame maior ao terceiro responsabilizado.

Não há sentido lógico e razoável em se conceber que o mesmo critério de responsabilização relacionado a uma mera participação ou omissão incida numa situação de afronta à lei, contrato social ou estatuto.

E qual seria esse *plus* de responsabilização, em detrimento do terceiro administrador? Seria a imposição de uma responsabilidade exclusiva, em que o ônus da sujeição passiva atinja o terceiro, de forma que o praticante do excesso ou ilegalidade, que afrontou a lei e as atribuições de gestão, prejudicando não apenas o fisco, mas também a pessoa jurídica representada, passe a responder pelo pagamento do crédito tributário.

Para isso, conforme veremos adiante, é importante destacar que o excesso e a ilegalidade previstos exigem a verificação de alguns elementos, como o dolo e o prejuízo da pessoa jurídica. Uma vez confirmada a hipótese prevista pelo legislador, não há sentido em resguardar ao administrador fraudador o mesmo tratamento dado ao administrador que meramente participou do ato.

Outro elemento normativo que demonstra a correção dessa corrente é a característica do elemento “pessoal” em outros dispositivos do CTN.

Na hipótese, por exemplo, da responsabilidade pessoal prevista no artigo 131 do CTN, resta evidente que há uma imputação da responsabilidade tributária em detrimento do terceiro, trocando-se a figura do contribuinte pela do responsável, pessoa apontada pelo Código.

Da mesma forma, a exclusividade do elemento “pessoal” é verificada na prescrição do artigo 125 do CTN, segundo o qual a remissão ou isenção de crédito, quando outorgada pessoalmente a um dos obrigados, não exonera os demais, mesmo que a relação tributária envolva solidariedade.

Outrossim, o tratamento dado à responsabilidade pessoal, nos artigos 137 e 207 do Código, deixa incontroverso que a melhor interpretação desse elemento, no inciso III do artigo 135, é a de que a incidência de sua hipótese de responsabilização implica na exação exclusiva do administrador.

Esse é também o pensamento de Ferragut,⁴³ ao afirmar não ter dúvidas de que a responsabilidade prescrita pelo inciso III do artigo 135 do CTN é pessoal, e que tal nuance impõe que o terceiro responsável assuma individualmente as conseqüências advindas do ato ilícito por ele praticado ou em relação ao qual seja partícipe ou mandante, eximindo a pessoa jurídica, contribuinte, de qualquer obrigação. Conforme explica a doutrinadora, verificada a hipótese do dispositivo, a pessoa jurídica nem sequer chega a participar da relação jurídica tributária.⁴⁴

Embora válida e real, a preocupação daqueles doutrinadores que apregoam a possibilidade de que essa compreensão do Código permita embustes em que atos negociais sejam praticados, por administradores desprovidos de bens, com consentimento não formal do conjunto social que forma a pessoa jurídica, em função da pretensão de fuga ao pagamento dos créditos tributário, não pode ser presumida, em detrimento da sociedade e da clara estipulação legal, sob pena de desrespeito ao princípio da legalidade estrita, barreira democrática aos exageros fiscais do Estado.

Não cabe a presunção de fraude. Tanto a incidência da hipótese de responsabilidade pessoal do administrador como a irregularidade que dê ensejo a esse deslocamento devem ser demonstradas pelo fisco no processo administrativo de lançamento, de forma a resguardar o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, seguindo o que estipulam os incisos LIV e LV da Constituição Federal.

4.3 - O Administrador e os elementos da responsabilidade prevista no inciso III do artigo 135 do CTN

Após a análise de conceitos gerais, importantes para o tema em questão, impõe-se tratar especificamente dos elementos que formam a hipótese de responsabilidade tributária estipulada pelo inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

⁴³ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2005. Pág. 119.

⁴⁴ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2005. Pág. 119.

No concernente ao inciso III do artigo 135, verifica-se primeiramente que o dispositivo abrange os gerentes, diretores e representantes das pessoas jurídicas de direito privado. As três figuras envolvem a figura do administrador, de forma que é possível assim denominá-los, até porque a natureza dos atos praticados por tais figuras, em nome da sociedade, terá nuance de ato de gestão, de administração dos negócios ou da atividade da pessoa jurídica.

Entendemos que a aplicação da hipótese de responsabilidade tributária prevista no inciso III do artigo 135 exige a verificação de elementos expressos, claramente previstos pelo dispositivo, e elementos intrínsecos, cuja existência permite a correta inteligência do ato do administrador, de forma a legitimar a intenção do legislador de proteção da pessoa jurídica e punição pelo ato de gestão ilícito (perante a lei ou perante o conjunto societário).

4.3.1 – Elementos expressos

Como elementos expressos, destacam-se a nuance de que a responsabilidade tratada deve ser “resultante” de determinados atos, e os elementos de “ilicitude” que devem caracterizar tais atos, para que os mesmo permitam a hipótese de responsabilização.

4.3.1.1 – Obrigações tributárias resultantes

Maria Rita Ferragut, com propriedade, indaga qual o significado da expressão “resultante”, disposta no artigo 135 do CTN?⁴⁵

O dispositivo assevera que a responsabilidade pessoal relaciona-se aos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Em outras palavras, a obrigação tributária deve ser decorrente dos atos praticados.

⁴⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2005. Pág. 122.

Com base nessa assertiva, afirma-se o equívoco doutrinário e jurisprudencial na tipificação da falta de pagamento do tributo, *per si*, como ato passível da responsabilização prevista no artigo 135 do CTN.⁴⁶

Pela própria prescrição do Código, os atos ilícitos (perante a lei ou perante a sociedade) devem resultar na obrigação tributária, ou seja, devem ser anteriores e relacionados a ela. Ocorre que, quando falamos sobre inadimplência, falamos de um ato que é posterior à obrigação, já que sem a obrigação não haveria inadimplência.

Em outras palavras, a inadimplência, enquanto ato, não resulta na obrigação tributária, ao revés, deriva desta, já que está relacionada, justamente, ao não cumprimento da obrigação.

Vale a leitura do raciocínio de Ferragut, através da transcrição de suas palavras:⁴⁷

Para nós, a falta de pagamento de tributo não é condição necessária para a responsabilidade do administrador; pois o fato ilícito não-tributário que origina é necessariamente anterior ao vencimento da obrigação, pois a resulta. Insistimos: o ilícito opera-se em momento que antecede a efetivação do evento tributário.

(...)

...como o artigo 135 determina que o fato ilícito resulte na obrigação tributária, ele deverá ser, necessariamente, anterior a ela, para poder implicá-la.

Verifica-se, também, que, se a inadimplência ocorre em momento posterior à obrigação tributária, o artigo 135 não a contemplou como fato típico. A inadimplência não implica a obrigação, e sim é decorrência do descumprimento de seu objeto.

Por fim, depreendemos que a ocultação do fato jurídico tributário também não é infração típica do artigo 135. Sem dúvida alguma, esse fato é ilícito, mas seu fundamento de validade é tão-somente o artigo 137 do CTN. E por quê? Porque a ocultação não resulta na obrigação tributária. O que resulta é o fato ocultado (e posteriormente vertido em linguagem, diga-se).

⁴⁶ Idem.

⁴⁷ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2005. Pág. 123.

Assiste razão à doutrinadora. A prescrição do código exige antecedência e relação entre os atos ilícitos praticados e a obrigação tributária, impondo ainda que seja esta decorrente daqueles, de forma que tal relação precisa ser verificada para que se legitime a aplicação da norma de responsabilidade prevista no dispositivo.

Aliomar Baleeiro⁴⁸ já lembrava que, na hipótese do artigo 135 do CTN, o ilícito é prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação, e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo.

Assim, mesmo que o fisco identifique atos praticados pelo administrador, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, caso não seja verificada a relação de decorrência entre eles e os créditos correspondentes à obrigação tributária, não será cabível a aplicação da hipótese de responsabilidade.

4.3.1.2 - Atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto

O dispositivo estatui que, para se justificar a incidência da responsabilidade tributária pessoal, deve restar caracterizada, em detrimento do administrador, a prática de atos “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

Luciano Amaro,⁴⁹ ao tratar do inciso III do artigo 135 do CTN, informa que, para a incidência do dispositivo, um requisito básico é necessário: deve haver prática de ato para o qual o terceiro não detinha poderes ou ato que tenha infringido a lei, o contrato social ou o estatuto de uma sociedade. Se inexistir esse ato irregular, não cabe a invocação do preceito em tela.

O STJ também já se manifestou no sentido de que a imputação da responsabilidade prevista no art. 135 do CTN não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à comprovação das demais condutas nele descritas: prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.⁵⁰

Pois bem, por excesso de poderes devemos entender a prática de ato não autorizado pelo contrato social ou estatuto.

⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2007. Pág. 756.

⁴⁹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006.

⁵⁰ STJ - REsp 415329/RS – Ministro João Otávio de Noronha - Segunda turma - DJ 06.06.2006. p. 137

Observamos que o próprio Código Civil, em seu artigo 1.015, permite aos administradores a prática dos atos de gestão, quando silente o contrato, do que resulta que nem toda atuação não autorizada é reprovada pelo ordenamento. Realmente, seria pouco razoável exigir que qualquer ato a ser praticado pelo administrador tivesse que ser especificamente descrito. Isso tornaria forçosa uma exigência burocrática incompatível com a celeridade dos negócios e a atribuição de gestão, além de criar uma brecha para embustes negociais, fundamentados em uma pretensa invalidade dos atos praticados.

O mesmo dispositivo do Código Civil, contudo, restringe tal autorização, declarando que, não constituindo objeto social, tratando-se da oneração ou a venda de bens imóveis, a atuação do administrador dependerá de decisão prévia dos sócios. Vê-se, então, que apenas quando de maior relevância patrimonial ou contrários à própria natureza da pessoa jurídica, é que a ação do administrador em atribuição correspondente a uma lacuna em suas prerrogativas merece, em princípio, repulsa pelo direito, sendo possível a sua responsabilização pessoal.

Em resumo, atos praticados com excesso de poderes são aqueles que, não autorizados, sejam estranhos ao objeto social e tratem de oneração ou venda de bens imóveis.

Outrossim, o excesso tem relação com a lacuna formal na outorga de poderes, não se referindo à prática de ato vedado pelo estatuto. Nesse caso, teríamos uma violação, que melhor se coaduna com a expressão infração, também adotada pelo dispositivo.

Assim, infração ao contrato social ou estatuto seria a afronta ao regramento estabelecido por esses instrumentos.

Já a intelecção relacionada à expressão “infração de lei”, dá ensejo a maiores discussões.

Para o fisco, qualquer conduta contrária à norma, inclusive o inadimplemento da obrigação tributária, dá ensejo à incidência do dispositivo.⁵¹ No entanto, a maioria retumbante da doutrina e jurisprudência, inclusive o próprio Superior Tribunal de Justiça, adota a posição de que o mero inadimplemento da obrigação de pagar tributos não constitui infração legal capaz de ensejar a responsabilidade prevista no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.⁵²

Aliomar Baleeiro⁵³ explica que “a lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte”. Dessa assertiva decorre a

⁵¹ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2005. Pág. 130.

⁵² STJ - REsp 907.253/RS - Rel. Min. Castro Meira - DJ de 22/03/2007.

⁵³ BALEEIRO. Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2007. Pág. 756/757.

explicação do motivo pelo qual no pólo passivo se mantenha apenas a figura do responsável e não mais a do contribuinte. Em princípio, este viu surgir dívida, em seu nome, não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou pelo estatuto.

Primeiramente, conforme já explicado, deve-se lembrar que o caput do artigo 135 deixa incontestado que as obrigações tributárias devem ser resultantes dos atos ilícitos (praticados com excesso ou através de infração), do que se verifica que apenas nessas situações, quando patente a ilicitude, poder-se-á falar na incidência do dispositivo. Assim, a inadimplência, como ato posterior à obrigação tributária, *per si*, não poderia dar ensejo à aplicação do dispositivo.

Noutro prumo, a compreensão de que a prática de qualquer ato contrário à norma legitimária a incidência da responsabilidade prevista no artigo 135 parece confrontar uma interpretação sistemática. Tal assertiva fica bem clara se utilizamos o exemplo dos administradores, citados tanto no artigo 134 do CTN, como em seu artigo 135.

Na hipótese do artigo 134, seu inciso III impõe ao administrador uma responsabilidade solidária (que na verdade é subsidiária) em relação aos atos que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis. Ou seja, apenas em relação às suas ações ou omissões imputáveis, eles podem ser responsabilizados. Nesta feita, o legislador vinculou a responsabilidade pelo tributo a uma relação direta entre uma intervenção ou omissão dos administradores em relação ao ato que gerou a obrigação tributária.

Ora, se numa situação de responsabilidade subsidiária (art. 134), em que o patrimônio do administrador apenas é atingido caso a obrigação não seja quitada pelo contribuinte, exigiu o legislador uma relação direta entre sua intervenção ou omissão com o fato que resultou na obrigação tributária, como poderia, numa situação de responsabilidade pessoal (art. 135), em que a imputação do débito é transferida da pessoa jurídica para ser arcada exclusivamente pelo patrimônio do administrador, interpretar-se que qualquer ilegalidade daria ensejo à sua incidência?

Na prática esse entendimento levaria ao esvaziamento da hipótese de responsabilidade prevista para o administrador, no artigo 134.

Daí porque bem explica Maria Lúcia Aguilera⁵⁴ que o ato praticado com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, capaz de dar origem à responsabilidade do administrador pelo crédito tributário devido pela sociedade, na hipótese do artigo 135, apresenta-se como “um ilícito societário, praticado pelo administrador contra a sociedade, na

⁵⁴ AGUILERA, Maria Lucia. 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; NEDER, Marcos Vinícius. (Orgs.) Responsabilidade Tributária. 1ª edição. São Paulo: Dialética, 2007. p. 133. (p. 126-142).

medida em que se constitui numa afronta à competência que lhe foi deferida legal, contratual ou estatutariamente”.

A intenção do legislador é clara. Impõe-se a responsabilidade pessoal como punição ao gestor que pratique dolosamente ato ilícito, perante a lei e perante a sociedade, que resulte em imputação de obrigação tributária, em detrimento da pessoa jurídica representada.

Quando usamos o elemento “em detrimento da pessoa jurídica”, não o relacionamos à existência da obrigação tributária, mas ao ato ilícito em si, posto que, para incidência da hipótese do artigo 135, a prática do ato não pode objetivar o atendimento de interesse da sociedade. Acreditamos que, apenas assim, estaria legitimada a atitude fiscal de buscar o adimplemento da obrigação tributária junto ao administrador, com base nas disposições do artigo 135 do CTN. Como já dito, nessa hipótese haverá uma responsabilização pessoal, que atingirá exclusivamente a figura desse gestor.

Essa inteligência guarda coerência com o tratamento dado à pessoa jurídica, pelo nosso ordenamento, notadamente quando tratamos das sociedades limitadas, cuja natureza serve ao desenvolvimento da iniciativa privada, que se consubstancia como fundamento constitucional de nossa República. Como destacou o Ministro José Delgado, em um de seus votos,⁵⁵ “o respeito à separação da pessoa jurídica da pessoa dos sócios que a compõem é preceito basilar que não pode nem deve ser indevidamente violado, sob pena de se desconhecer as prescrições normativas que regulam, em particular, o direito empresarial”.

Seguindo esse raciocínio, através de uma interpretação sistemática, devem-se avaliar as normas jurídicas que regulam a responsabilidade do administrador, valendo a leitura do que ponderamos no capítulo sobre sua responsabilização no âmbito civil. Concluiremos, então, que há um elemento substancial que deve ser aferido para que a atitude do administrador possa gerar sua responsabilização tributária pessoal, que é sua intenção de agir dolosa e flagrantemente em proveito próprio, ao arrepio dos interesses da sociedade. Relembrando as lições de Ferragut,⁵⁶ diferenciaríamos os atos de gestão praticados de forma lícita, daqueles praticados de forma ilícita, perante a sociedade, imbuídos estes do elemento má-fé e que deliberadamente prejudicam a pessoa jurídica representada, *in casu*, vítima de seu administrador.

É nesse sentido que, pensamos, deve-se interpretar que aqueles que representam a sociedade e agem de má-fé, em prejuízo dela, merecem, por inteiro, o peso da

⁵⁵ STJ - REsp 849535/RS – Relator Min. José Delgado – 1ª Turma - DJ 05/10/2006

⁵⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2005. Pág. 102.

responsabilidade tributária decorrente de atos praticados sob essas circunstâncias.⁵⁷ Ponderamos ser este elemento, a má-fé, necessário à configuração do ato ilícito previsto no artigo 135 do CTN, por atentar contra a lei societária, já que, caso o administrador, mesmo extrapolando os poderes outorgados ou ferindo a legalidade, atue diligentemente na busca dos interesses gerais da sociedade, trazendo-lhe ganhos econômicos, como o aumento do patrimônio social ou economia de recursos, não será possível nem razoável a incidência da norma de responsabilização pessoal estipulada pelo artigo 135 do CTN, com a liberação da pessoa jurídica.

4.3.2 – Elementos intrínsecos

A imputação da responsabilidade tributária prevista no artigo 135 exige também a percepção de elementos intrínsecos que, embora não constantes expressamente no dispositivo, devem ser confirmados para legitimar o ônus pelo pagamento do tributo, através da responsabilidade pessoal prevista na norma do inciso III, do artigo 135 do CTN.

Tais elementos intrínsecos são o dolo do administrador e o prejuízo para a pessoa jurídica. Eles merecem necessária averiguação, para que a aplicação do dispositivo atenda à intenção do legislador.

A aferição desses elementos intrínsecos tem relação direta com a caracterização do elemento expresso “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto”, já que a mera inteligência literal deste não é suficiente a caracterizar a relação jurídica que gere a responsabilidade tributária imposta pelo legislador. Nesse diapasão, não basta que o administrador atue com excesso de poderes ou cometa infração à lei, na gestão da pessoa jurídica; devem ser aferidos elementos intrínsecos, autorizadores da imputação de responsabilidade tributária pessoal.

4.3.2.1 – O prejuízo para a pessoa jurídica

⁵⁷ STJ – AgRg 930.334/AL – Rel. Min. José Delgado – 1ª Turma - DJ 01/02/2008

O prejuízo para a pessoa jurídica é um elemento que deve ser verificado na prática do ato, pelo administrador, para incidência da hipótese prevista no inciso III do artigo 135.

É que a situação de responsabilidade tributária ali prevista visa aplicar um tratamento duro ao administrador desleal, que atue contra o interesse da pessoa jurídica que representa, realizando atos dos quais decorram obrigações tributárias.

Não parece razoável que agindo o administrador com excesso de poderes, mas em favor da pessoa jurídica, garantindo para ela generosos lucros numa relação negocial, assuma o ônus de responsabilizar-se exclusivamente pelo pagamento da obrigação tributária decorrente.

Imaginemos uma alienação de bem imóvel da sociedade, realizada com o intento de reversão de seus recursos para investimento emergencial e de grande importância para o conjunto social, mas feita por administrador sem poderes ou autorização prévia para tal. Ora, tendo o negócio se realizado em favor da sociedade, de forma até lucrativa, seria absurdo que a imputação de responsabilidade tributária, sobre a alienação do bem, fosse suportada pelo terceiro.

Bem verdade que, mesmo favorecidos pela relação negocial, poderiam os sócios ver na atitude um “ilícito societário”, que deveria trazer como consequência a destituição do administrador; contudo, não tendo o administrador agido em benefício próprio, mas buscado, com seu ato, obter vantagens para a pessoa jurídica, restaria impossibilitada a incidência da responsabilidade tributária pessoal prevista no dispositivo do CTN.

Essa é também a opinião de AGUILERA:⁵⁸

...tendo em conta o poder geral de gestão dos administradores, válido para todas as sociedades personificadas, e positivado no art. 1.015 do Código Civil, o ato por ele praticado, ainda que fora da competência legal, contratual ou estatutariamente estabelecida, mas para lograr os fins e no interesse da sociedade, não poderia dar ensejo à sua inclusão (do administrador) no pólo passivo da relação jurídica tributária.

A articulista conclui que, não havendo prova de que a diferença não tributada do faturamento ou indevidamente deduzida da base de cálculo foi integralmente ou em parte desviada da pessoa jurídica, em benefício do administrador ou interposta pessoa, não deve ser aplicada a hipótese de responsabilização prevista no inciso III, do artigo 135 do CTN.

Nesta feita, como elemento intrínseco à caracterização dos atos ilícitos previstos no artigo 135 do CTN, faz-se necessário que o administrador aja em detrimento da pessoa jurídica, em benefício próprio ou de outrem, na produção de ato do qual resulte obrigação tributária em desfavor da sociedade.

4.3.2.2 – O dolo do administrador

O segundo elemento intrínseco ao ato “ilícito” (aqueles realizados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos) praticado pelo administrador é o dolo. Este deve ser entendido como a vontade consciente de realizar determinada conduta.

Para fins de configuração da responsabilidade prevista no inciso III do artigo 135, não basta que o ato praticado resulte em obrigação tributária e tenha se dado em prejuízo da pessoa jurídica, é imprescindível que tenha havido dolo por parte daquele que pratica o ato.⁵⁹⁶⁰ Entendemos assim porque a imposição de tal responsabilidade pessoal apenas deve ser

⁵⁸ AGUILERA, Maria Lucia. 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; NEDER, Marcos Vinícius. (Orgs.) Responsabilidade Tributária. 1ª edição. São Paulo: Dialética, 2007. p. 134. (p. 126-142).

⁵⁹ ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade culposa e dolosa dos sócios e administradores de empresas por dívidas tributárias da pessoa jurídica. IN FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius. (Orgs.) Responsabilidade Tributária. 1ª edição. São Paulo: Dialética, 2007. p. 154. (p. 143-162).

⁶⁰ No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho, in COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2004. Pág. 746 e seguintes.

justificada quando o prejuízo relacionado ao ato praticado de forma ilícita ou com excesso tenha decorrido de atitude dolosa do administrador, sob pena de criar-se uma proteção descabida à pessoa jurídica, nas situações em que os administradores, escolhidos pelo conjunto societário, mesmo atuando no interesse da pessoa jurídica, produzam um ato jurídico economicamente prejudicial.

Retornemos a uma hipótese semelhante à anteriormente aventada. Atuando o gestor com excesso de poderes, realizando negócio com o objetivo de colher lucros para a sociedade, mesmo que o resultado final não seja o desejado, tendo efeito econômico negativo, não poderá incidir a hipótese de responsabilidade pessoal caso a intenção do gestor tenha sido de benefício da pessoa jurídica. Se assim não fosse, seriam estimuladas situações de embustes fiscais, em que a sociedade facilmente se eximiria das obrigações tributárias resultantes de negócios mal sucedidos.

A hipótese de responsabilidade prevista no artigo 135 não busca punir o gestor ineficiente, mas o fraudador, aquele que atua deslealmente na condução da sociedade e em prejuízo da pessoa jurídica, que nesse caso é vítima de sua má-fé.

O dolo, nesse caso, deve ser verificado tanto em relação à prática “ilícita” do ato, como também em relação ao prejuízo do conjunto societário. Sendo praticado ato com excesso, mas na busca de benefício da empresa, pode a sociedade buscar ressarcimento dos danos, em face do seu gestor, ou mesmo encontrar justificativa para sua destituição, mas não terá admitida a possibilidade de transferir para este a responsabilidade pela obrigação tributária.

4.4 - A responsabilidade do inciso III, do artigo 135 do CTN e o processo administrativo fiscal

A questão que persiste e sobre a qual ainda precisamos nos debruçar, revolve à seguinte questão: O sócio gerente, diretor ou representante, eventualmente responsabilizado pelos atos descritos no artigo 135 do CTN, deve ou não ser chamado a participar do respectivo processo administrativo, para que seja aferida a prática de tais atos ilícitos praticados?

4.4.1 - Processo Administrativo Fiscal

O processo administrativo em geral equivale a uma sucessão de atos administrativos realizados pela Administração no intuito de se alcançar um objetivo.

A doutrina indica o *due process of law*, surgido na Grã-Bretanha, como origem da concepção hoje tida de processo administrativo. Conforme explica MELLO, entende-se hoje que, “no Estado de Direito os cidadãos têm a garantia não só de que o poder público estará, de antemão, cifrado unicamente à busca dos fins estabelecidos em lei, mas também de que tais fins só poderão ser perseguidos pelos modos adrede estabelecidos para tanto”.⁶¹

NOGUEIRA também assevera o caráter democrático do devido processo legal, ao afirmar que os inúmeros estudos publicados sobre a cláusula *due process of law*, sob os mais variados enfoques, sem discrepância, indicam que a mesma, com origem na Grã-Bretanha, constituiu-se como forma democratizadora da sociedade.⁶²

É a própria Constituição Federal que serve de fundamento para que se compreenda o processo administrativo fiscal não como procedimento, mas como processo, em que devem ser respeitadas determinadas garantias fundamentais. Assim ocorre quando o texto constitucional estabelece, no inciso LV de seu artigo 5º, que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Nesta feita, no âmbito fiscal, quando houver uma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, a ser suportada pelo sujeito passivo e que não tenha sido adimplida espontaneamente, deve o fisco, na intenção de exigir a satisfação da obrigação tributária, havendo impugnação por parte do sujeito passivo, realizar o devido processo administrativo fiscal ou o processo tributário administrativo⁶³ para determinação e exigência da obrigação tributária.

⁶¹ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2005. Pág. 458.

⁶² NOGUEIRA, Alberto. O Devido Processo Legal Tributário. 3ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. Pág. 17.

⁶³ Nomenclatura indicada por Luiz Emygídio, em sua obra “Manual de direito financeiro e tributário”, editora Renovar, 17ª Edição, pág. 783.

A expressão processo administrativo fiscal pode ser entendida em dois sentidos: amplo e restrito. Em sentido amplo significaria o conjunto de atos administrativos tendentes a solucionar conflitos entre sujeitos ativos e passivos da relação fiscal. Em sentido estrito, a expressão designa a espécie do processo administrativo destinada à determinação e à exigência do crédito tributário.⁶⁴

Tendo como parâmetro seus objetivos, podemos dividir o processo administrativo fiscal em cinco espécies, quais sejam: 1. determinação e exigência do crédito tributário; 2. consulta; 3. repetição do indébito; 4. parcelamento de débito; 5. reconhecimento de direitos.

Para os fins deste estudo, interessa-nos com maior amplitude a análise do processo administrativo fiscal disposto para determinação e exigência do crédito tributário.

Essa espécie se confunde com o próprio ritual de constituição do crédito tributário, o processo de lançamento do tributo. Este, nos termos dados pelo artigo 142 do CTN, deve ser entendido como o processo 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.

Vale salientar que, nos termos do parágrafo único do artigo citado, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Noutro diapasão, como reflexo da garantia de participação do cidadão e do respeito ao devido processo legal, apresenta-se o direito do sujeito passivo de buscar desconstituir a exação fiscal, através de argumentos que justifiquem a não tributação ou demonstrem que a mesma não se compatibiliza com seu dispositivo fundamental.

No âmbito federal, desde há muito o processo administrativo fiscal foi disciplinado pelo Decreto nº 70.235/72, que prevê (art. 9º) que a exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Esse decreto trata do processo fiscal, do processo de consulta e, embora incompleto, serve subsidiariamente à regulação das demais espécies de processo administrativo no âmbito tributário.⁶⁵

⁶⁴ MACHADO, Hugo de. Curso de direito tributário. 27ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006. Pág. 455.

⁶⁵ MACHADO, Hugo de. Curso de direito tributário. 27ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006. Pág. 456.

Verifica-se, já numa análise superficial, que o processo administrativo fiscal exige formalização e instrução dos elementos indispensáveis à aferição da responsabilidade tributária.

Contudo, o que se verifica é que o fisco, há anos, sobretudo no que tange à hipótese de responsabilização de terceiros, prevista no artigo 135 do CTN, esquiva-se de enfrentar, no processo de constituição do crédito tributário, a discussão acerca dos elementos necessários à caracterização da sujeição passiva tributária do administrador, mesmo quando ela enseja caracterização específica, como a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Não obstante a caracterização de tal responsabilidade deva ser aferida no processo fiscal de lançamento, o sujeito passivo interessado sequer é chamado a justificar ou apresentar informações acerca de tais atos, pior ainda, tal aferição sequer é discutida no processo de constituição do crédito. A imposição da responsabilidade tributária, embora pendente da aferição dos elementos específicos previstos pelo CTN, é feita sem a necessária oportunidade de contraditório ou de ampla defesa.

4.4.2 - Processo Administrativo Fiscal e a Lei nº 9.784/99

Sempre se reclamou da falta de um estatuto ou norma que definisse regras gerais para o processo administrativo e que, diferentemente dos procedimentos específicos editados anteriormente a 1988, possuísse maior harmonia com as modernas garantias e direitos estabelecidos pela nova Constituição. Essa necessidade deriva da própria concepção democrática do Estado de Direito e da compreensão de que deveriam restar delimitados pela lei não apenas os objetivos e fins a serem alcançados pelo Estado, mas também sua forma de atuação.

Com a Constituição de 1988, restaram garantidos o contraditório e a ampla defesa a todos os litigantes, seja no processo judicial, seja no administrativo. Seguindo esse prumo, já no passado, José Afonso da Silva destacava que o princípio do devido processo legal adentrou no direito constitucional positivo com um enunciado advindo da Magna Carta Inglesa, segundo o qual ninguém seria privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal (art. 5º, LIV). Combinado com o direito de acesso à Justiça (art. 5º, XXXV) e o

contraditório e a plenitude da defesa (art. 5º, LV), fechar-se-ia o ciclo das garantias processuais. Garante-se o processo e não o simples procedimento, permitindo-se formas instrumentais adequadas de socorro ao cidadão. Isso tudo engloba a garantia do contraditório, a plenitude do direito de defesa, a isonomia processual e a bilateralidade dos atos procedimentais.⁶⁶

Muito bem explica Celso Antonio Bandeira de Mello:

“É no modus procedendi, é, em suma, na escrupulosa adscrição do due processo of law, que residem as garantias dos indivíduos e grupos sociais. Não fora assim, ficariam todos e cada um inermes perante o agigantamento dos poderes de que o estado se viu investido como conseqüência inevitável das necessidades próprias da sociedade hodierna.”

(...)

“...em face do Estado contemporâneo, - que ampliou seus objetivos e muniu-se de poderes colossais - , a garantia dos cidadãos não mais reside sobretudo na prévia delimitação das finalidades por ele perseguíveis, mas descansa especialmente na prefixação dos meios, condições e formas a que se tem de cingir para alcançá-los.”⁶⁷

Correto o pensamento do célebre administrativista. O devido processo legal é uma garantia ao cidadão diante da atuação poderosa do Estado. Essa proteção é especialmente necessária no âmbito fiscal, mormente num país como o nosso, onde a carga tributária aflige a população e dificulta a manutenção de boa parte das empresas nacionais.

A edição de lei estabelecendo regras gerais para o processo administrativo, seja da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, permite o alcance de meios efetivos de controle, por parte do cidadão, dos atos administrativos. Esse é um dos principais méritos da Lei Federal nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

Não é a toa que o primeiro artigo do citado diploma já estabelece sua vocação, deixando clara, como sua finalidade, estabelecer normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção aos direitos dos administrados e o melhor cumprimento dos fins da Administração.

Em seu segundo artigo, o mesmo diploma apresenta expressamente o mandamento de que a Administração Pública deve obedecer, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

⁶⁶ SILVA, José Afonso da, Curso de Direito Constitucional Positivo. 9ª edição, São Paulo: Malheiros, 1993. Pág. 378

⁶⁷ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2005. Pág. 458.

Esse regramento serve também ao processo administrativo fiscal e, de forma mais específica, ao tema tratado no presente trabalho, devendo ser obedecido na aferição de atos que caracterizem a responsabilidade tributária do administrador.

Nesta feita, o ato fiscal de imposição da responsabilidade tributária deve atender a tais princípios, sobretudo o da legalidade (restringindo-se às possibilidades permitidas pela lei, nos limites de seus contornos), motivação, contraditório e ampla defesa.

No que tange à legalidade, esta, no âmbito tributário, assume a exigência de que o processo fiscal seja instaurado com fundamento nos estritos ditames da lei. Nesse raciocínio, a imposição de responsabilidade tributária deve respeitar o enquadramento legal que, conforme já vimos anteriormente, por determinação constitucional, exige a aprovação de lei complementar.

Em relação à motivação, ela obriga a Administração a explicitar o fundamento normativo de sua decisão, permitindo ao administrado avaliar a procedência da decisão administrativa, para conformar-se ou insurgir-se perante o Poder Judiciário. Foi por isso que a Lei nº 9.784/99 estabeleceu como critério obrigatório no processo administrativo a indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão. (Art. 2º, VII)

No âmbito da responsabilização tributária do administrador, este princípio exige não apenas que seja apresentado o fundamento da responsabilização, como, havendo impugnação ao mesmo, seja analisado raciocínio apresentado pelo interessado. Essa assertiva decorre do fato de que seria inservível ou inócua a garantia de contraditório e de ampla defesa, caso o agente público pudesse simplesmente ignorar os argumentos deduzidos pelo interessado.⁶⁸

O contraditório se relaciona com a igualdade das partes e se traduz na necessidade de informação da existência de todos os atos do processo, além da possibilidade de reação aos atos desfavoráveis.

A ampla defesa pressupõe a prerrogativa de defender-se de acusações, inclusive do fisco, para evitar sanções ou prejuízos. Conforme observa DI PIETRO,⁶⁹ a atividade administrativa resta sujeita à obediência ao devido processo legal e ao princípio da ampla defesa e contraditório, não podendo deles prescindir.

Assim observa a citada jurista:

O Princípio da ampla defesa é aplicável em qualquer tipo de processo que envolva situações de litígio ou o poder sancionatório do Estado sobre as pessoas físicas e jurídicas.

O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe a oportunidade de resposta

⁶⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de Direito Administrativo. 1ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2005. Pág. 238.

⁶⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, Direito Administrativo. 12ª edição. São Paulo: Atlas, 2000.

Adiciona o constitucionalista Alexandre de Moraes⁷⁰:

Por ampla defesa , entende-se o asseguramento que é dado ao réu de condições que lhe possibilitem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade ou mesmo de omitir-se ou calar-se, se entender necessário, enquanto o contraditório é a própria exteriorização da ampla defesa, impondo a condução dialética do processo, pois a todo ato produzido pela acusação, caberá igual direito da defesa de opor-se-lhe ou de dar-lhe a versão que melhor lhe apresente, ou ainda , de fornecer uma interpretação jurídica diversa daquela feita pelo autor

Para não deixar dúvidas acerca disso, o inciso X do artigo 2º da Lei nº 9.784/99 estabeleceu a necessidade de se observar a garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio.

Noutro momento (Art. 3º), o mesmo diploma legal impõe os direitos do administrado de: ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas, além de formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais necessariamente devem ser objeto de consideração pelo órgão competente.

Verifica-se que o novo diploma permite ao interessado a participação no processo. Mais ainda, impõe como seu direito, ter ciência da tramitação dos processos e neles intervir.

Seria então o administrador interessado para fins de participação no processo administrativo fiscal?

A própria lei, mais adiante (Art. 9º), indica aqueles que podem ser considerados interessados, dentre eles, aqueles que “sem terem iniciado o processo, têm direitos ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser adotada”.

Com base nisso, a doutrina tem entendido que tem legitimidade no processo administrativo os terceiros, não participantes da relação processual, mas que puderem ser afetados pela decisão adotada.⁷¹

No caso da responsabilização pessoal prevista no artigo 135 do CTN, parece evidente que o sócio é mais que interessado no processo administrativo fiscal que aponta para sua extraordinária responsabilização. Na hipótese prevista nesse dispositivo, deve o administrador figurar como responsável, participando do procedimento de constituição do crédito tributário.

Não obstante, acreditamos que nas situações em que o fisco impute a responsabilidade à empresa, mas esta apresente argumento de que deveria ser aplicada,

⁷⁰ MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 1999.

⁷¹ FIGUEIREDO, Lúcia Valle (Coordenadora). Comentários à lei federal de processo administrativo. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

naquele caso, a responsabilidade pessoal disposta pelo artigo 135 do CTN, de maneira que a imputação do débito recaísse sobre o administrador, a possibilidade de deferimento de tal pleito já legitima a atuação do eventual responsável, enquanto interessado.

Segundo a Lei nº 9.784/99 (Art.26), o órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo deve determinar a intimação do interessado para ciência da decisão ou efetivação de diligências, notadamente em relação aos atos que resultem em imposição de deveres, ônus, sanções ou restrição ao exercício de direitos e atividades do interessado (Art. 28).

Se da mesma forma que, pela motivação e legalidade, parece-nos equivocado que ocorra a imputação da responsabilidade tributária ao sócio sem aferição prévia em processo administrativo, em função do contraditório e das próprias regras estabelecidas pelo diploma geral, não pode o administrador ser despojado de seus bens sem que a ele resista.

4.4.3 - O lançamento em detrimento do Administrador

Analisados os conceitos principais do processo administrativo fiscal e a inovação do regramento jurídico, com a aprovação da Lei federal nº 9.784/99, cabe agora o estudo específico da participação do administrador no processo administrativo fiscal e a análise acerca do ônus de prova dos elementos necessários à caracterização da responsabilidade tributária prevista no artigo 135 do CTN.

4.4.3.1 - O Administrador e a participação no Processo Administrativo Fiscal

A Constituição Federal, mais especificamente nos incisos LIV e LV de seu art. 5º, garante que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”, bem como que “aos litigantes, em processo administrativo ou judicial, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Não há respeito ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal, em um procedimento administrativo em que a manifestação de uma das partes não possui o condão de influenciar a decisão final, quando seus argumentos são simplesmente desprezados.

Na hipótese de responsabilização prevista no artigo 135 do CTN, que estabelece os administradores como pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, parece correta a exigência de uma aferição de tais excessos ainda no respectivo processo administrativo, já que será a indicação formalizada dos indícios de tais excessos que poderão motivar a aludida responsabilidade tributária.

O ato de lançamento, enquanto ato administrativo, deve respeito aos princípios constitucionais administrativos. Mesmo na busca pela arrecadação de recursos, o fisco não pode impor encargos tributários de forma ilícita, sem a devida motivação e a adequação com os parâmetros de incidência e responsabilidade previstos pela norma.

A indicação de um responsável tributário, pelo fisco, deve decorrer da estipulação legal e nunca de seu juízo de conveniência. Restando certa essa assertiva, resulta que a indicação de um responsável, com base no estatuído pelo artigo 135 do CTN, exige que o aparato fiscal avalie a existência dos elementos de tal incidência, sejam intrínsecos ou expressos, e verifique tal ocorrência de acordo com os ditames legais, seja numa aferição anterior ao lançamento, seja após a impugnação do sujeito passivo, que ocorre essencialmente através do processo administrativo fiscal.

Na verdade, a necessidade de lançamento contra o administrador decorre do fato de ser a responsabilidade prevista no artigo 135 própria, de maneira que não pode ser admitida a exigência do crédito tributário se ele não estiver devidamente constituído contra o respectivo sujeito passivo, que é o responsável tributário.

Tal imputação de responsabilidade, pelos elementos que a formam, pode ser resultado de um procedimento dialético que auxilie o representante do fisco a formar sua convicção da existência de elementos que autorizem sua imputação, justificando a responsabilidade pessoal estipulada pela lei.

Essa situação torna imprescindível a participação do administrador no processo de constituição do crédito tributário, eventualmente imposto contra ele, pela necessidade de permitir-se o contraditório ao interessado e eventual prejudicado pela decisão administrativo-fiscal.

Parece caminhar nesse sentido o entendimento de Ricardo Lobo Torres⁷² que, ao comentar o artigo 135, assevera que do “ponto de vista processual, ao contrário do que ocorre nas hipóteses do art. 134, é necessário que o auto de infração consigne o nome do responsável e que lhe assegure o direito de defesa”.

⁷² TORRES, Ricardo Lopo. Curso de direito financeiro e tributário. 9ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. Pág. 238.

Outrossim, deve-se lembrar que a identificação do sujeito passivo é elemento constante do próprio conceito de lançamento, conforme claramente estabelece o artigo 142. O dispositivo o conceitua como “o procedimento 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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

De acordo com essa compreensão, dada pelo Código Tributário Nacional, é no processo de constituição do crédito tributário que devem ser aferidos, dentre outros elementos, os responsáveis pela obrigação tributária.

Não é admissível que o administrador seja chamado a responder pelo crédito fiscal, como responsável, apenas por ser administrador, sem qualquer prova da prática do ato ilícito que legitime a incidência da responsabilidade prevista no artigo 135,⁷³ sem que o Estado Fiscal tenha realizado tal subsunção de acordo com um raciocínio legal e conforme os princípios que norteiam a atividade administrativa, como a moralidade, a impessoalidade, a motivação e a razoabilidade.

Sendo assim, parece inequívoco que o administrador deve participar do processo de constituição do crédito tributário, para fins da incidência da responsabilidade prevista no artigo 135, já que esta dependerá da verificação de elementos expressos (prática de atos com excessos de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto dos quais decorram obrigações tributárias) e intrínsecos (prejuízo para a pessoa jurídica e dolo do administrador), devendo ser cientificado para tanto, por respeito ao contraditório e à ampla defesa.

Analisando a situação, deve-se ponderar ainda que, quando iniciada, a ação fiscal atua sobre períodos pretéritos, muitas vezes atingindo o administrador que, naquele momento da atividade fiscal, não se encontra mais na gestão dos negócios da pessoa jurídica, quedando-se desconhecedor da investigação administrativa que eventualmente resultará em seu prejuízo.

Nesses casos, a pessoa física, o ex-administrador, acaba surpreendido quando da citação da respectiva execução fiscal, com os inconvenientes decorrentes desta ação, como a possibilidade de penhora de bens, inscrição no CADIN, etc...

Sobre o assunto, parece-nos importante transcrever os comentários constantes na obra de Sacha Calmon Navarro Coelho:⁷⁴

Cabe aqui reprovar uma prática assaz disseminada em nosso aparato jurisdicional. Os juízes, fazendo tábua rasa do art. 5, LV, da CF/88, que assegura nas esferas administrativa e judicial o contraditório e ampla defesa,

⁷³ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2005. Pág. 165.

⁷⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2004. Pág. 751/752.

sem sequer saberem se os dirigentes de sociedades e mesmo seus simples sócios agiram ao menos com culpa (art. 134, CTN), admitem-nos como coobrigados e, portanto, co-executados, não apenas initio litis, mas durante o processo de execução...

Os fiscos, sabedores da leniência com que os juízes interpretam o CTN e LEF (Lei de execuções Fiscais), abusam na formação dos seus títulos executivos ... colocam como sujeitos passivos e “solidários” administradores e até sócios sem ingerência administrativa, nem pesquisam se houve culpa ou dolo na atuação dos gerentes da sociedade...

(...)

As provas de culpa e dolo devem ser previamente apuradas, jamais no interior do processo de execução, que, como sabido, não é processo de cognição, mas de realização de direitos líquidos, certos e exigíveis. Daí a INSUPRUMIBILIDADE do processo administrativo em matéria fiscal e do autocontrole do ato administrativo pelo Estado-Administração nos quadros de um Estado Democrático de Direito

Imperiosa que a aferição dos elementos de responsabilização seja feita no processo administrativo fiscal, no rito de constituição do crédito tributário. Como visto outrora, a identificação do sujeito passivo e a conseqüente imputação da responsabilidade tributária exigem aferição de substrato fático específico, que não pode, a nosso ver, ser produzida sem a notificação do interessado para participação no respectivo processo.

Caso a aferição de tais elementos ocorra já na ação de fiscalização ou no lançamento provisório, este deve apontar como sujeito passivo apenas o administrador, excluindo-se a pessoa jurídica.

Na situação em que apenas depois da impugnação, no transcurso do PAF, a Administração verifica possíveis elementos relacionados à responsabilidade do artigo 135 do CTN, deve ser iniciado o procedimento de constituição do crédito tributário perante o administrador, enquanto sujeito passivo indicado pelo dispositivo do Código Tributário. Caso seja formada a convicção de sua responsabilidade pessoal, deve o lançamento definitivo e ulterior execução apontá-lo como exclusivo sujeito passivo, em razão da natureza da responsabilidade pessoa imposta pelo legislador.

A omissão do fisco, ao deixar de promover a participação do administrador no PAF, e posteriormente efetuar o lançamento do tributo, impondo-lhe a responsabilidade prevista no inciso III do artigo 135 do CTN, sem o contraditório e a caracterização dos elementos exigidos pelo dispositivo, desrespeita a norma prevista pela Lei nº 9.784/99, bem como o próprio Código Tributário Nacional e os mandamentos inseridos no artigo 5º da Constituição Federal.

4.4.3.2 – O ônus da prova

Mas há outra questão a ser dirimida. A quem cabe o ônus de provar esses atos abusivos ou ilegais praticados pelo administrador?

Caso o lançamento tenha ocorrido apenas em face da pessoa jurídica, obviamente esta, se foi vítima de ato fraudulento praticado por administrador, que se enquadre na hipótese do artigo 135 do CTN, pode impugnar o crédito, vindicando a incidência do dispositivo. Nesse caso, verificada tal situação, deve o fisco cancelar o lançamento realizado em face da pessoa jurídica, para iniciar a constituição do crédito em detrimento do Administrador.

Quanto ao administrador e sua responsabilidade, parece evidente que cabe ao fisco, até como pressuposto, que justifique a imputação da responsabilidade tributária pessoal, excluindo a pessoa jurídica, pela apuração de eventual prática de tais atos no processo administrativo fiscal de constituição do crédito tributário.

O Tribunal Regional Federal da 5ª Região já decidiu que “o gestor da empresa apenas responde solidariamente com seu patrimônio pessoal por dívida tributária se comprovada a prática de atos eivados de excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos da pessoa jurídica executada, não caracterizando infração legal o mero inadimplemento de tributos.”⁷⁵

No mesmo sentido o Superior Tribunal de Justiça – STJ, tem se manifestado no sentido de que a responsabilização disposta pelo artigo 135 exige que seja provada sua ação com dolo ou fraude, bem como a prova de que a sociedade, em razão de dificuldade econômica decorrente desse ato, não pôde cumprir o débito fiscal.⁷⁶

Outrossim, a Primeira Seção daquele Tribunal assentou entendimento de que, se a execução fiscal foi promovida apenas contra a pessoa jurídica e, posteriormente, foi redirecionada contra administrador cujo nome não consta da Certidão de Dívida Ativa, cabe ao Fisco comprovar a ação com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135 do CTN.⁷⁷

⁷⁵ Relator(a) Desembargador Federal Cesar Carvalho - AG - Agravo de Instrumento – 43727 - Órgão Julgador: Primeira Turma - DJ - Data::07/04/2006 - Página::1144.

⁷⁶ STJ – Relator: HUMBERTO MARTINS - AGRESP 961846 - Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA - DJ DATA:16/10/2007 PÁGINA:366.

⁷⁷ STJ – Relator: HUMBERTO MARTINS - AGRESP 961846 - Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA - DJ DATA:16/10/2007 PÁGINA:366.

Em relação a tais posicionamentos, apenas discordamos da nuance em que a decisão do STJ parece permitir a presunção de responsabilidade, com inversão do ônus da prova em detrimento da pessoa física, quando o nome do administrador constar da CDA.

Ou seja, enquanto não estiver inscrito em dívida ativa, o ônus da demonstração é do Poder Público; havendo tal inscrição, uma vez emitida a certidão de dívida ativa, cabe ao administrador demonstrar que não agiu com dolo ou praticou ato que justifique a incidência do artigo 135 do CTN.

Esse pensamento parece fundamentar-se numa eventual presunção de certeza, como atributo da CDA. Tal entendimento está assentado nos acórdãos do egrégio STJ. Senão vejamos:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ART. 135 DO CTN. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. EXECUÇÃO FUNDADA EM CDA QUE INDICA O NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. DISTINÇÃO.

1. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade ao sócio-gerente e, posteriormente, pretende voltar-se também contra o seu patrimônio, deverá demonstrar infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade.

2. Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a este compete o ônus da prova, já que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80.

3. Caso a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do sócio-gerente na CDA como co-responsável tributário, não se trata de típico redirecionamento. Neste caso, o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa.

4. Na hipótese, a execução foi proposta com base em CDA da qual constava o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário, do que se conclui caber a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN.

5. Embargos de divergência providos. (STJ - EREsp **702232** / RS - Ministro CASTRO MEIRA - PRIMEIRA SEÇÃO - DJ 26.09.2005 p. 169)

Com o devido respeito, temos sérias restrições a tal interpretação. A inversão do ônus apenas deve ocorrer com a participação ou chamamento do administrador no processo de constituição do crédito tributário, não sendo legítima quando a inscrição de seu nome na CDA prescinde de sua participação no Processo Administrativo Fiscal.

Conforme já analisamos, a aposição do responsável, na hipótese do artigo 135 do CTN, exige a verificação de elementos expressos e intrínsecos que justifiquem a incidência da responsabilidade pessoal. A imputação da responsabilidade não pode derivar da conveniência ou mesmo da livre disposição do agente fiscal, ela exige a aferição, através de regular processo administrativo, que resulte na convicção ou impressão do Estado, através de seu agente, de que naquelas situações restam verificados os elementos autorizadores da hipótese estipulada pelo já citado dispositivo do CTN.

É essa aferição, através de processo regular de lançamento e não pela mera aposição de nome em uma certidão, que justifica a subsunção tributária.

Conforme explica Marcos Vinícius Neder,⁷⁸ “não pode pretender a Fazenda o acerto de responsabilidades de terceiros ou coobrigados que não participaram no processo administrativo fiscal e contra quem não se formou o título executivo”. Isso deriva do fato, explicado por Humberto Theodor Júnior,⁷⁹ de que o elemento de exequibilidade que envolve a CDA como título executivo, exige “certeza” não apenas objetiva, como também a “certeza” subjetiva. Por tal motivo, deve esse título estipular aqueles responsáveis pelo seu adimplemento.

A inscrição de responsável na CDA, como título executivo que representa o lançamento, precisa ser fundamentada neste, que, como ato administrativo vinculado que é, deve resguardar o atendimento aos princípios administrativos.

Segundo tal premissa, a inscrição na CDA não pode destoar ou inovar daquilo que foi apurado no procedimento ou processo administrativo fiscal.

Afigura-se evidente que deve o Estado verificar os atos necessários à caracterização da responsabilidade tributária prevista no artigo 135. Por óbvio, isso não deve resultar de mera liberalidade do agente fiscal, que por simpatia, antipatia ou humor, indique o administrador como responsável pela obrigação tributária, mas sim de uma apuração dentro do respectivo procedimento de constituição do crédito tributário.

Não entendemos razoável que a indicação de responsabilidade pela caracterização dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, decorra de presunções sequer formalizadas, ela deve, de forma categórica, ser aferida através

⁷⁸ NEDER, Marcos Vinícius. A imputação de responsabilidades a terceiros no auto de infração e o direito de defesa. IN FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius. (Orgs.) Responsabilidade Tributária. 1ª edição. São Paulo: Dialética, 2007. p. 192. (p. 186-205).

⁷⁹ THEODORO JÚNIOR, Humberto. Processo de execução. 6ª edição. São Paulo: Universitária de direito, 1981. p. 65.

do respectivo procedimento formal. Mais ainda, deve respeitar o necessário processo administrativo e suas peculiaridades.

Reiteramos, a verificação desse requisito legal para a imposição da responsabilidade tributária ao administrador deve ser aferida previamente, no processo fiscal de lançamento do crédito tributário, sendo ali resguardada sua participação, para exercício do constitucional direito de defesa.

Nesta feita, no que tange à responsabilidade prevista no inciso III do artigo 135 do CTN, a correta interpretação, que permite que a inscrição na CDA autorize a inversão do ônus da prova, em detrimento do administrador, apenas pode ser entendida naquelas hipóteses em que a inscrição do nome do responsável é precedida da aferição dos elementos de incidência do dispositivo tributário. Esta exige a tramitação de regular processo de lançamento, com participação do administrador, respeitando-se ao contraditório e à ampla defesa.

5. - CONCLUSÃO

Nosso direito civil deu tratamento peculiar às relações obrigacionais pertinentes à atuação do administrador na gestão das pessoas jurídicas, notadamente no caso das sociedades limitadas.

Não obstante, na seara do direito tributário, a responsabilidade do administrador exige o atendimento a elementos específicos, como o regramento por lei complementar estabelecido pela Constituição Federal, de forma compatível com a previsão do inciso III de seu artigo 146.

Seguindo esse entendimento, visualizamos que a responsabilidade tributária que se pretende imputar ao administrador apenas deve ocorrer quando verificados os elementos dispostos pela legislação competente, Conforme analisado nesse trabalho, na hipótese prevista no inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional, da qual resulta responsabilidade própria, devem ser verificados, pelo fisco, elementos expressos (a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto dos quais resultem obrigações tributárias) e elementos intrínsecos (o dolo do administrador e o prejuízo para a pessoa jurídica), para que o gravame tributário seja legítimo.

Ademais, em virtude da natureza dos atos administrativos e da incidência dos princípios específicos como impessoalidade, moralidade, legalidade e razoabilidade, a aferição de tais elementos deve respeito ao pertinente processo administrativo, com obediência às garantias do contraditório e da ampla defesa, conforme inciso LV do artigo 5º da CF. Assim, não resta disponível ao juízo discricionário do agente fiscal a imputação tributária, uma vez que adstrita aos limites traçados pelo legislador.

Por conseqüência, compreendemos que nas situações em que o fisco verificar a possível imputação de responsabilidade tributária ao administrador, prevista no artigo 135 do CTN, torna-se imprescindível a participação deste, como sujeito passivo, no lançamento e no conseqüente processo administrativo fiscal de determinação e exigência do crédito tributário, para que possa impugnar os motivos de aferição dos elementos jurídicos necessários.

Em síntese, temos a convicção de que a imputação de responsabilidade tributária ao administrador, no caso específico do artigo 135 do CTN, é pessoal, exclusiva e deve exigir, no

processo de constituição do crédito tributário, a aferição dos elementos expressos e intrínsecos tratados no corpo do presente trabalho. Mais ainda, tal aferição não pode prescindir da participação do eventual responsabilizado como sujeito passivo no processo de lançamento do tributo, para que possa contraditar os elementos necessários à imputação de sua responsabilidade tributária. Esta exigência decorre dos princípios jurídicos que norteiam a atividade administrativa, bem como das garantias individuais dispostas pelo texto constitucional, que resguardam o devido processo legal e o direito ao contraditório e à ampla defesa.

O desatendimento a tais prescrições, acreditamos, acarreta a nulidade do lançamento tributário.

6. – REFERÊNCIAS

AGUILERA, Maria Lucia. 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; NEDER, Marcos Vinícius. (Orgs.) Responsabilidade Tributária. 1ª edição. São Paulo: Dialética, 2007.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006.

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. O prazo prescricional para o redirecionamento da ação de execução fiscal ao representante da pessoa jurídica. IN: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius. (Orgs.) Responsabilidade Tributária. 1ª edição. São Paulo: Dialética, 2007.

ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade culposa e dolosa dos sócios e administradores de empresas por dívidas tributárias da pessoa jurídica. IN FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius. (Orgs.) Responsabilidade Tributária. 1ª edição. São Paulo: Dialética, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BECKER, Alfredo. Teoria geral do direito tributário. 3ª edição. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito. Tradução de Daniela Beccia Versiani. Barueri, SP: Manole, 2007.

CAMPO, Ronaldo Cunha. Execução fiscal e embargo do devedor. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 2002.

COELHO, Fábio Ulhôa. Curso de direito comercial. Vol. 2. São Paulo: Saraiva, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanello, Direito Administrativo. 12ª edição. São Paulo: Atlas, 2000.

FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2005.

FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária: Conceitos fundamentais. IN FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius. (Orgs.) Responsabilidade Tributária. São Paulo: Dialética, 2007.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle (Coordenadora). Comentários à lei federal de processo administrativo. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de Direito Administrativo. 1ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2005.

JUSTEN FILHO, Marçal. Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1987.

LEMOS, Rafael Severo de. A responsabilidade tributária dos sócios e administradores de sociedades limitadas. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 964, 22 fev. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8015>>. Acesso em: 08.06.2007

MACHADO, Hugo de. Curso de direito tributário. 27ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, Fran. Curso de direito comercial. 25ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

MARTINS, Ives Gandra. Teoria da imposição tributária. 2ª edição. LTR, 1997.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2005.

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 6ª edição. São Paulo: Atlas, 1999.

NÁDER, Paulo. Introdução ao estudo do direito. 25 edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

NEDER, Marcos Vinícius. A imputação de responsabilidades a terceiros no auto de infração e o direito de defesa. IN FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius. (Orgs.) Responsabilidade Tributária. 1ª edição. São Paulo: Dialética, 2007.

NEDER, Marcos Vinícius. Solidariedade de direito e de fato – Reflexões acerca de seu conceito. IN FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius. (Orgs.) Responsabilidade Tributária. 1ª edição. São Paulo: Dialética, 2007.

NOGUEIRA, Alberto. O Devido Processo Legal Tributário. 3ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

OLIVEIRA, José Jayme Macedo. Código Tributário Nacional – Comentários, doutrina e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998.

ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. Manual de direito financeiro e tributário. 17ª. Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

ROSA, Dênerson Dias. A evolução da carga tributária no Brasil. **Site do Curso de Direito da UFSM**. Santa Maria-RS. Disponível em: <http://www.ufsm.br/direito/artigos/tributario/evolucao_tributaria.htm>. Acesso em 02.SET.2007

SEN, Amartya. Desenvolvimento como liberdade. São Paulo: Companhia das letras, 2000.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 9ª edição. São Paulo: Malheiros, 1993.

TADDEI, Marcelo Gazzí. O desafio da manutenção do sucesso da sociedade limitada na vigência do novo Código Civil . Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 287, 20 abr. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5106>>. Acesso em: 25 ago. 2007.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Processo de execução. 6ª edição. São Paulo: Universitária de direito, 1981.

TOMAZETTE, Marlon. As sociedades simples no novo Código Civil . Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 62, fev. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3691>>. Acesso em: 29 nov. 2007.

TOMAZETTE, Marlon. A desconsideração da personalidade jurídica: a teoria, o CDC e o novo Código Civil. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 6, n. 58, ago. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3104>>. Acesso em 12.nov.2007.

TOMAZETTE, Marlon. Direito societário. 2ª Edição. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004.

TORRES, Ricardo Lopo. Curso de direito financeiro e tributário. 9ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.