

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO ADMINISTRADOR, POR UMA CONCEPÇÃO SUBJETIVA E SOLIDÁRIA

The Tax Responsibility of the Administrator, in Defense of a Subjective and Inclusive Theory

Eduardo de Assis Ribeiro Filho

*Procurador da Fazenda Nacional lotado na PFN/GO
Especialista em Direito Público pela UnB*

Goiânia, 2011

Sumário: 1 Introdução; 2 Definição e Natureza Jurídica da Responsabilidade Tributária; 3 O Artigo 135, III do CTN: por uma Concepção Subjetiva e Solidária; 3.1 Teoria da Responsabilidade Objetiva e solidária; 3.2 Teoria da responsabilidade por substituição (pessoal); 3.3 Teoria da Responsabilidade Subsidiária do Administrador e principal da Empresa; 3.4 Teoria da Responsabilidade principal do administrador e subsidiária da Empresa contribuinte; 3.5 Teoria da responsabilidade subjetiva e solidária entre o administrador e a empresa contribuinte; 4 A Evolução da Jurisprudência do STJ e suas Consequências; 5 Conclusão; 6 Referências Bibliográficas.

RESUMO - A expressão sujeito passivo tributário abrange tanto o contribuinte quanto o responsável, sendo que a responsabilidade tributária em sentido estrito decorre de ato diverso do fato gerador. Apesar de ser diverso, tal ato possui natureza jurídica tributária e tem como finalidade garantir o adimplemento do crédito tributário ou sancionar o responsável. Especificamente a responsabilidade tributária do artigo 135 do CTN, apesar da divergência doutrinária, entendemos que ela é do tipo subjetiva e solidária. Atualmente o STJ vem adotando igual posicionamento. Como consequência disto, a responsabilização do sócio não desonera o contribuinte, sendo que somente pode ser considerado responsável no caso do art. 135, III do CTN o sócio que possui poderes de administração e que cometeu alguns dos atos previstos no caput do art. 135 do CTN.

PALAVRAS-CHAVES - Direito Tributário. Responsabilidade. Administrador. Natureza Solidária. Art. 135, III do CTN.

ABSTRACT - The term “taxable person” includes the taxpayer and the legal responsible, while the tax liability institute in stricto sensu arises out an act other than a taxable event. Despite this fact, the tax liability institute has tax legal nature and is designed to ensure the fulfillment of tax obligation or to sanctionate the legal responsible. Regarding specifically the tax liability provided for in Article 135 of the Brazilian Tax Code, and despite the doctrinal divergence, one advocates it has subjective and solidary nature. Currently, the Brazilian Superior Court of Justice has been holding the same understanding. As a result, one can only holds a business partner or administrator liable if the partner has managerial powers or performs the acts provided for in the caput of Article 135 of the Brazilian Tax Code and this fact does not relieve the taxpayer.

KEYWORDS – Tax Law . Tax Liability. Administrator. Subjective and Solidary Nature. Article 135, III of the Brazilian Tax Code.

1 INTRODUÇÃO

O tema da responsabilidade tributária é um dos mais controvertidos do direito tributário. A variação dos tipos de responsabilidades previstas no Código Tributário Nacional (CTN) somado ao fato do direito tributário ser um ramo do direito que no Brasil possui um desenvolvimento científico recente (o nosso CTN data de meados dos anos 60 do século XX), ajudam na formação de celeumas sobre o tema.

Adentrando especificamente na responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN, em especial o seu inciso III, nota-se que a divergência é ainda maior. A cizânia doutrinária existente se dá em grande parte devido à falta de cientificidade do termo “responsabilidade pessoal” que foi adotado pelo legislador nesse artigo.

Essa falta de sintonia na doutrina pátria acaba por se refletir nos tribunais nacionais que variaram de forma considerável o seu posicionamento ao longo do tempo.

A importância prática do tema é notada facilmente. A quantidade de julgados sobre o assunto tanto em sede de tribunais regionais quanto no STJ, somada com a pluralidade de posições doutrinárias e a repercussão prática do artigo que versa esse ensaio demonstram a sua relevância tanto prática quanto científica.

O trabalho está dividido em três partes. Na primeira tratamos da natureza jurídica da responsabilidade na seara tributária e questões pontuais subjacentes a essa discussão.

Na segunda parte do trabalho adentra-se na responsabilidade do artigo 135 do CTN e faz-se um levantamento sobre as teses adotadas pela doutrina pátria, defendendo ao longo dessa parte do trabalho o ponto de vista sobre a tese que entendemos ser a correta.

Na última parte do trabalho levanta-se a evolução da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) para então compreender qual o real posicionamento desse tribunal acerca do tema e as consequências do posicionamento adotado.

Essa forma de trabalho, apesar de não esgotar o tema, fornece àqueles que vivenciam a prática tributária uma ampla visão de como o assunto é tratado na doutrina e jurisprudência, facilitando a atuação de Advogados, Procuradores da Fazenda Nacional e Magistrados que lidam diariamente com a matéria.

2 DEFINIÇÃO E NATUREZA JURÍDICA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O presente trabalho aborda apenas a responsabilidade tida como estrita que é aquela que diz respeito a pessoas que não tem relação direta e pessoal com o fato imponible. Já a responsabilidade tributária em sentido geral, confunde-se com a denominada sujeição passiva tributária, que abrange também a figura do contribuinte.

A responsabilidade tributária esquematizada pelo Código Tributário Nacional tem como inspiração a doutrina de Rubens Gomes de Souza¹ que entendia ser a responsabilidade tributária sujeição passiva indireta. Essa se dividia em responsabilidade por substituição e por transferência.

Explicando essa divisão, Eduardo Sabbag nos traz que enquanto na substituição tributária terceiro ocupa o lugar do contribuinte antes do fato gerador, desonerando o contribuinte de quaisquer deveres; na responsabilidade tributária por transferência: “terceira pessoa vem e ocupa o lugar do contribuinte após a ocorrência do fato gerador em razão de um evento a partir do qual desloca (se transfere) o ônus tributário para um terceiro escolhido por lei”.^{2 3}

1 O autor desenvolve sua teoria na obra “Compêndio de Legislação Tributária”, apesar de se tratar de obra rara, por isso de difícil aquisição, seu ensinamento encontra-se reproduzido em grande parte das doutrinas que cuidam do assunto responsabilidade tributária, uma vez que o livro mencionado foi a grande inspiração dos legisladores do CTN.

2 SABBAG, 2009, 648.

3 Apesar de grande parte da doutrina adotar posição semelhante a acima exposta, não podemos menosprezar o entendimento de Alfredo Augusto Becker que na obra Teoria Geral do Direito Tributário afirma que o substituto tributário sofre a incidência jurídica, mas não a econômica, do fato

Ainda segundo Gomes de Souza⁴, a responsabilidade tributária por transferência se subdivide em responsabilidade solidária, responsabilidade por sucessão e responsabilidade em sentido estrito. Afirma Anselmo Henrique Cordeiro Lopes⁵ que essa tripartição é ainda hoje acolhida pela doutrina, a qual, porém, denomina de responsabilidade subsidiária o que aquele chamava de responsabilidade em sentido estrito.

Entender essa diferenciação é de grande importância na interpretação do artigo 135 do CTN, principalmente porque, conforme será demonstrado mais adiante, parte considerável da doutrina entende que a responsabilidade do sócio-administrador é um caso de substituição tributária.

Adentrando na definição de responsável tributário, Andréa Parlato, citado por Boadnar⁶ afirma que o responsável tributário é um devedor de uma obrigação que surge devido a um fato distinto do previsto na hipótese de incidência, porém derivada deste. Sua obrigação é semelhante àquela que decorre da hipótese de incidência tributária, sendo que o responsável assume uma posição de acessória em relação à obrigação principal.

Pode-se dizer que, de certa forma, o artigo 128 do CTN ao afirmar que a responsabilidade tributária pode ser atribuída pela lei a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação vai no mesmo sentido da doutrina de Andréa Parlato acima citada.

Com isso, tem-se que o legislador não pode escolher o responsável tributário de forma arbitrária, mas apenas aqueles que possuem algum tipo de relação com o fato gerador (econômica, jurídica, etc).

Em relação à natureza jurídica da responsabilidade, há certa celeuma doutrinária. Alguns afirmam que essa responsabilidade tem natureza civil, enquanto outros entendem que tem natureza tributária. Já quanto à finalidade, alguns autores afirmam ter a responsabilidade uma finalidade de garantia e outros de sanção.

Ressalte-se que a posição adotada quanto à natureza jurídica da responsabilidade irá influenciar diretamente na interpretação do artigo 135 do CTN. Por exemplo, aqueles que adotam o entendimento de que a finalidade é apenas sanção, tendem a excluir a responsabilidade da pessoa jurídica, restando apenas a do sócio-administrador, já os que entendem ter a responsabilidade uma finalidade de garantia, não excluem

gerador, uma vez que a capacidade contributiva é auferida em face do contribuinte e não do substituto. Sua inclusão tem finalidade apenas prática, qual seja, facilitar a arrecadação. Já o Responsável não é contribuinte "de jure" e seu dever jurídico perante o Estado é de prestação fiduciária e não de prestação tributária (Becker, 2007, p. 586-595)

4 SOUZA, 1975, p. 92-93

5 LOPES, 2008, p. 02.

6 BOADNAR, 2008, p. 87.

a responsabilidade da pessoa jurídica, apenas acrescentam no pólo passivo o sócio administrador.

A doutrina que entende ter a responsabilidade tributária natureza civil afirma que a responsabilidade nasce apenas após o lançamento tributário e que a norma que determina a responsabilidade o faz com base em fato que não é apto a fazer surgir uma relação jurídica tributária. Aduzem ainda que para a relação jurídica ser tributária, o sujeito passivo deve ser exclusivamente aquele que realizou o fato gerador e que a responsabilidade possui natureza acessória em relação à responsabilidade principal.

Defendendo a posição acima mencionada Zenildo Bodnar⁷ acrescenta ainda que a responsabilidade não é tributária porque o responsável não manifesta capacidade contributiva.

Apesar de reconhecer que a maioria da doutrina entende no sentido acima mencionado, Maria Rita Ferragut e, em parte, Paulo de Barros Carvalho adotam posicionamento diverso ao defenderem a natureza jurídica tributária da responsabilidade prevista no CTN.

Afirma a autora acima mencionada que a norma que prevê a responsabilidade é um mandamento que altera a hipótese de incidência tributária no seu critério pessoal passivo devido à ocorrência de um fato posterior, tendo, por isso natureza tributária⁸.

Para melhor explicar seu entendimento, cita o exemplo do adquirente de imóvel que possui débitos de IPTU. Nesse caso, a responsabilidade não advém do fato do comprador do imóvel não ter obrigado o vendedor a quitar os débitos tributários, mas sim porque realizou negócio jurídico com quem outrora infringiu a legislação.⁹

Quanto a Paulo de Barros Carvalho, sua posição limita-se aos casos onde o sujeito tido como responsável participou, ao menos de forma indireta do fato gerador. Entende, portanto, que aquela responsabilidade que advém de fato estranho ao fato gerador, como, por exemplo, a responsabilidade dos tutores pelos atos dos tutelados (art. 134, II do CTN) tem cunho administrativo punitivo e não tributário¹⁰.

Analisando as duas posições doutrinárias, parece ser correta aquela que afirma ter natureza jurídica tributária. Não se pode ignorar que a norma de responsabilidade introduz uma mudança na regra matriz de incidência tributária que passa a ter uma sujeição passiva ampliada por outra norma.

Da mesma forma, não se coloca à parte o argumento de que a responsabilização tributária se dá com base em fato não previsto na hipótese de incidência. Perceba-se, por exemplo, que o artigo 135 ao

7 BODNAR, 2008, p. 81.

8 FERRAGUT, 2005, P.47-50.

9 FERRAGUT, 2007, p. 20.

10 CARVALHO, 2009, 352-359

instituir a responsabilidade do sócio administrador devido à fraude à lei incorre em modificação também no aspecto material da regra matriz de incidência que é ampliado para prever essa hipótese.

A doutrina que nega a natureza tributária da responsabilidade confunde sujeição passiva com contribuinte. Aquele que realizou o fato gerador não necessariamente será sujeito passivo da relação tributária e a constituição confere abertura suficiente para que a lei, dentro da razoabilidade, impute o débito a terceiro.

Nesse sentido, equivooca-se o professor Paulo de Barros Carvalho quando afirma que a responsabilidade somente teria natureza tributária quando se refere a pessoa que tenha praticado fato ligado ao fato gerador o que, retiraria essa natureza, por exemplo, no caso da responsabilidade dos administradores por dissolução irregular da empresa.

Tire-se como exemplo o caso do direito penal. O Código Penal brasileiro, como sabido é dividido em parte geral e parte especial. Na parte especial estão previstos os crimes, sendo que, assim como direito tributário a tipicidade é fechada (*tatbestand*), ou seja, o crime somente pode ser imputado se o autor tiver preenchido todos os seus elementos normativos.

Não obstante isso, criou-se o que se denominou de norma de extensão. No Código Penal essa norma está no artigo 14, II e refere-se à tentativa. Essa norma implicitamente modifica os tipos penais para fazer constar que naqueles crimes onde o resultado é imperioso para a imputação do crime ao agente, esse pode ser punido caso não tenha concluído o fato tido como ilícito por circunstâncias alheias à sua vontade.

Tal norma não viola o *tatbestand* penal, pois apenas o modifica implicitamente ampliando sua incidência a situação específica e certa. Ou seja, a tipicidade continua fechada, mas foi ampliada.

No direito tributário as normas de responsabilização, em especial a do artigo 135 do CTN, atuam como verdadeiras normas de extensão tributária que implicitamente modificam a regra matriz de incidência tributária em seu aspecto material e pessoal, possibilitando, assim, a responsabilização daquele que não realizou o fato gerador, mas que precisa ser responsabilizado pelo ato que praticou ou pela omissão perpetrada, seja por uma questão de sanção, seja por questão de garantia de pagamento dos créditos. Pode-se, ainda, imputar a responsabilidade por uma questão de conveniência arrecadatória, o que ocorre, por exemplo, na chamada substituição tributária “para frente” (art. 150, §7º da Constituição Federal vigente)

Logo, o que se tem é que todas as normas de incidência tributária trazem consigo de forma implícita as disposições das normas de responsabilidade que, apesar de não ser necessária à ocorrência da situação nela prevista para o surgimento do débito em relação ao

contribuinte, ela o é em relação a terceiros previstos nessas normas de responsabilidade.

A título de exemplo, a situação de uma empresa contribuinte do ICMS e de seu sócio administrador. Na posição aqui defendida, o aspecto material da norma de incidência deve se lido, em relação ao sócio administrador, não apenas como “circular a mercadoria”, mas sim circular a mercadoria somado aos fatos presentes na cabeça do artigo 135 do CTN.

Como consequência, o lançamento tributário poderia ser realizado diretamente em face do responsável, enquanto que para aqueles que entendem não ter natureza tributária, a inclusão somente pode ser feita depois do lançamento tributário, já na fase de cobrança do crédito formado¹¹.

Fica claro, portanto, que o fato que resulta na responsabilidade não pode ser visto como algo externo ao direito tributário, até porque algumas vezes ele terá relevância jurídica apenas nesse ramo do direito.

Ultrapassada a questão da natureza jurídica, pergunta-se: Qual a finalidade da responsabilização?

Alfredo Augusto Becker ao defender a inexistência da natureza tributária na responsabilização acaba afirmando que a finalidade da inclusão do responsável é de garantia do débito (natureza civil de fim fiduciário da responsabilidade). Isso fica claro quando afirma que: “O responsável legal tributário não é contribuinte de *jure*. O dever jurídico que o responsável legal tem perante o Estado é dever jurídico dele próprio, todavia é dever jurídico de prestação fiduciária, não de prestação tributária.”¹²

Já Paulo de Barros Carvalho adota a tese de que “as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam natureza de sanções administrativas”¹³. O autor, no caso em que o responsável participa da ocorrência do fato gerador, limita-se a afirmar que a relação é de cunho obrigacional.

Ferragut afirma, corretamente, que pode ter tanto caráter de garantia quanto de sanção. O primeiro estará presente nos casos que a responsabilidade deriva do ato que não seja ilícito, como por exemplo a responsabilidade por sucessão, já o segundo ocorre quando há um fato antecedente ilícito, como ocorre, por exemplo no artigo 135 do CTN¹⁴

11 É uma contradição a posição de grande parte da doutrina pátria que ao mesmo tempo que entende que a responsabilidade do CTN tem natureza civil, o que, conseqüentemente, faz com que surja somente após o lançamento, afirma que a responsabilidade do art. 135 do CTN é do tipo substituição tributária. Isso demonstra que Alfredo Augusto Becker acertou ao adjetivar o direito tributário como “manicômio jurídico-tributário” (Becker, 2007, p. 03-15).

12 BECKER, 2007, p. 594-595

13 CARVALHO, 2009, 356.

14 FERRAGUT, 2005, p. 50-52

3 O ARTIGO 135, III DO CTN: POR UMA CONCEPÇÃO SUBJETIVA E SOLIDÁRIA

O artigo 135, III do CTN é, talvez, o mais polêmico de todo Código Tributário e objeto de grande parte das disputas tributárias que chegam ao Superior Tribunal de Justiça. Toda essa litigiosidade tem origem na péssima redação desenvolvida pelo legislador e que apresenta os seguintes termos:

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

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (grifo nosso)

A falta de exatidão do termo “pessoalmente responsável” fez surgir enorme divergência doutrinária acerca do tipo de responsabilidade prevista no art. 135 do CTN. De forma resumida, pode-se apresentar as seguintes teorias:

1. Responsabilidade Objetiva e Solidária
2. Responsabilidade por substituição do administrador
3. Responsabilidade subsidiária do administrador e principal da sociedade
4. Responsabilidade principal do administrador e subsidiária da sociedade
5. Responsabilidade solidária e integral do administrador e da sociedade

A seguir, uma análise sobre cada teoria.

3.1 TEORIA DA RESPONSABILIDADE OBJETIVA E SOLIDÁRIA

Uma primeira corrente entendia que a responsabilidade do artigo 135 do CTN tinha o caráter objetivo e gerava solidariedade entre o administrador e a sociedade contribuinte.

Para os defensores dessa tese,¹⁵ o administrador deve ser responsabilizado pelo simples inadimplemento tributário da empresa que atua.

Parte-se da premissa de que os administradores possuem interesse econômico em comum com a empresa na ocorrência do fato imponível e que o inadimplemento do tributo é, por si só,

¹⁵ Nesse sentido entendia o STF antes de 1988 e o STJ em seus primeiros anos.

violação à lei. Essa tese, conforme será vista mais adiante, chegou a ser adotada pelo STJ, mas hoje possui poucos seguidores na doutrina.

Apesar de reconhecer que não há nada que impeça o legislador ordinário de escolher o aspecto econômico como o gerador da responsabilidade, o simples não pagamento do tributário não seria suficiente para a sua ocorrência.

Isso porque se faz necessário respeitar a personalidade da pessoa jurídica e a conseqüente separação patrimonial existente entre o administrador e a pessoa jurídica administrada.

Assim, o termo “infração à lei” deve ser entendido como aquela infração civil perpetrada pelo administrador de cunho diverso do simples inadimplemento, uma vez que a infração à legislação penal atrai a responsabilidade do art. 137 do CTN.

Ademais, caso o legislador quisesse que no artigo 135 o agente respondesse de forma objetiva, teria utilizado a mesma redação do artigo 136 do CTN, onde se afirma que a responsabilidade independe da intenção do agente ou do responsável.

Essa teoria ignora ainda que o legislador expressamente fez mencionar no artigo 135 do CTN a necessidade de ocorrência “de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto”. Se o legislador entendesse que o mero inadimplemento fosse suficiente para a responsabilização não teria discriminado os atos aptos para tanto, ficando silente ao seu respeito ou simplesmente mencionado que o inadimplemento enseja a responsabilização do administrador. Assim, peca essa teoria por ser contra *iuris*.

O mero inadimplemento, com isso, não seria suficiente para tanto, pois apesar de não haver o pagamento espontâneo por parte do contribuinte, o administrador não tomou qualquer tipo de ação contrária à legislação no sentido de frustrar o adimplemento forçado da obrigação tributária, ou seja, frustrar o pagamento por meio de execução fiscal.

As posições que serão apresentadas a seguir adotam a teoria da responsabilidade subjetiva, ou seja, exigem o dolo ou culpa do administrador para que possa ser responsabilizado.

3.2 TEORIA DA RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO (PESSOAL)

Uma outra corrente entende que a responsabilidade seria por substituição, ou seja, a obrigação tributária surge, desde logo, em relação a pessoa distinta do contribuinte.

Essa teoria é a mais difundida na doutrina pátria¹⁶, sendo que muitos doutrinadores também a chamam de responsabilidade

¹⁶ Adotam essa teoria Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 2005, p. 755), Ives Gandra da Silva Martins (Comentários ao Código Tributário Nacional, 2002, p. 270-172), Sasha Calmon Navarro

pessoal, numa tentativa de deixar claro que ela não é subsidiária nem solidária.

Tal entendimento doutrinário parte da premissa de que o termo “pessoal” presente no caput do art. 135 do CTN significa que a responsabilidade é apenas do terceiro participante do fato, com exclusão, portanto, do contribuinte.

Adota-se a proposição de que a empresa também é vítima da conduta do administrador e que, por isso, não é justo que ela responda pelo débito tributário.

Defendendo a presente tese, Eduardo Sabbag apresenta justificativa no sentido acima exposto com as seguintes palavras:

Em geral, o contribuinte aqui é vítima de atos abusivos, ilegais ou não autorizados, cometidos por aqueles que o representam, razão pela qual se procura responsabilizar pessoalmente tais representantes, ficando o contribuinte, em princípio, afastado da relação obrigacional. De fato, no artigo 135 do CTN, a responsabilidade se pessoaliza, ou seja, torna-se plena, rechaçando o benefício de ordem e fazendo com que o ônus não recaia sobre o contribuinte, mas pessoalmente, sobre o responsável citado quando houver (I) excessos de poderes ou (II) infração da lei, contrato social ou estatutos.¹⁷

Tal teoria mostra-se inadequada tendo em vista que a pessoa jurídica ao eleger o seu administrador responde por culpa *in eligendo*, que é aquela que advém da má-escolha de pessoa para praticar determinado ato, no caso, para administrar a atividade empresarial.

Destarte, sua má escolha ou ao menos sua falha na fiscalização dos atos do administrador por parte de seus órgãos competentes (culpa *in vigilando*) não podem dar ensejo a uma benesse para empresa que seria a retirada do pólo passivo da relação tributária. Ao assim agir estar-se-ia dando um prêmio pelos erros cometidos.

O máximo que poderia ocorrer no caso seria o surgimento do direito da empresa de se ver ressarcida pelo administrador no valor do tributo pago.

Essa teoria tem o inconveniente de dificultar o recebimento do crédito tributário. Isso porque assim como há situações onde o patrimônio da empresa é esvaziado, estando todo ele ocultado em nome do sócio, há casos onde o patrimônio do sócio administrador é que está ocultado em nome da empresa.

Coelho (Curso de Direito tributário Brasileiro, 2003, p. 627), Kiyoshi Harada (Direito Financeiro e Tributário, 2004, p. 474-475), Luiz Emygdio F. da Rosa Jr (Manual de Direito Financeiro e Tributário, 2005, p. 563-569), dentre outros.

¹⁷ SABBAG, 2009, p. 676.

Ela é falha também porque deixaria de responsabilizar o sócio por fraude à lei, contrato social ou estatuto ocorridos após a ocorrência do fato gerador, mas que influi diretamente no recebimento do crédito tributário.

Isso fica claro nos casos de dissolução irregular da empresa (caso de fraude à lei no entendimento do Superior Tribunal de Justiça), que é ato qualificado como ilícito civil que sempre ocorre após o fato gerador e que dificulta muito o recebimento dos créditos.

O que temos, portanto, é que essa teoria não cumpre nenhuma das finalidades da responsabilidade tributária, pois não é necessariamente conveniente à administração pública, deixa de sancionar a empresa pela culpa *in eligendo* ou *in vigilando* e o administrador por atos ilícitos realizados após o fato gerador e que influenciam no recebimento do crédito tributário, além de não significar um incremento de garantia.

3.3 TEORIA DA RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO ADMINISTRADOR E PRINCIPAL DA EMPRESA

Essa teoria é cindida pela doutrina em dois pontos. Uma chamada de responsabilidade imprópria e outra de responsabilidade própria.

Para a segunda, a responsabilidade do administrador somente ocorreria se dos atos previstos na cabeça do artigo 135 do CTN decorresse insuficiência de patrimônio da pessoa jurídica para responder os débitos tributários.

Discorrendo sobre essa responsabilidade, assim afirma Anselmo Lopes¹⁸:

De acordo com a tese da responsabilidade subsidiária – em sentido próprio – do administrador, este, conquanto tenha agido “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, somente pode ser chamado a responder pelo crédito tributário se o patrimônio da pessoa jurídica não for suficiente para a satisfação de tal crédito. Invoca-se, em favor de tal tese, o chamado “princípio da entidade”, que apartaria os patrimônios da pessoa jurídica e os do sócio. Assim, se a sociedade tivesse bens suficientes para o cumprimento da obrigação, seria desnecessária a responsabilização em concreto do administrador-infrator, vale dizer, sua responsabilidade permanece latente, somente produzindo efeitos em caso de insolvabilidade da pessoa jurídica.

Apesar do autor acima mencionar que a base dessa teoria seria o denominado “princípio da entidade” parece que o mais correto seria afirmar que verdadeira base é o entendimento adotado por parte da

18 LOPES, 2008, p.6.

doutrina de que a responsabilidade tributária tem finalidade de garantia¹⁹, conforme visto no primeiro capítulo.

Assim, para essa teoria, tendo o contribuinte patrimônio suficiente, não há razão para a responsabilização do administrador mesmo que tenha infringido a lei, contrato social ou estatuto.

Já para os defensores da teoria da responsabilidade subsidiária imprópria, a responsabilidade do administrador advém do simples inadimplemento tributário do contribuinte.

Nesse caso, temos que para o administrador ser responsabilizado é necessário tanto a prática dos atos previstos no artigo 135 do CTN quanto o posterior não pagamento do tributo por parte do contribuinte originário. Logo, se o administrador tiver cometido infração à lei e a empresa tiver pago o tributo dentro do prazo legal, a responsabilidade nunca terá nascido.

Nesse sentido, esta segunda teoria é equivocada, porque a responsabilidade afeta a obrigação tributária e não o crédito tributário. A norma de responsabilidade atua como verdadeira norma de extensão que amplia a sujeição passiva tributária.

Deste modo, o crédito não é alterado, mas sim a obrigação, que passa a contar com mais um elemento em seu pólo passivo, seja de forma originária ou não. Logo, não podemos confundir a obrigação tributária com o crédito tributário.

Tem-se ainda que, conforme já exposto no capítulo anterior, a responsabilidade tributária tem a punição como um de seus aspectos justificantes. Ao não reconhecer a ocorrência do nascimento da responsabilidade quando o contribuinte paga o crédito no prazo correto mesmo após ato infracional de seu administrador, estará se retirando desse contribuinte o seu direito de regresso contra aquele que atentou contra lei ou contrato social e gerou um débito tributário.

A primeira teoria, conforme já dito, confunde a obrigação tributária com o crédito tributário e ignora o caráter de punição que justifica alguns tipos de responsabilidade tributária.

3.4 TEORIA DA RESPONSABILIDADE PRINCIPAL DO ADMINISTRADOR E SUBSIDIÁRIA DA EMPRESA CONTRIBUINTE

Os defensores desta teoria partem de uma conjugação dos artigos 135 e 128 do CTN.

O artigo 128 do CTN afirma o seguinte:

a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva

¹⁹ Sobre a responsabilidade tributária como finalidade de garantia, ver Alfredo Augusto Becker em sua obra Teoria Geral Do Direito Tributário.

obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte *ou atribuindo-a a este em caráter supletivo* do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (grifo nosso)

Como se vê, a responsabilidade supletiva diz respeito ao contribuinte e não ao responsável. Ocorre que o artigo 135 do CTN é silente quanto a essa atribuição de responsabilização subsidiária à empresa contribuinte. Como o artigo 128 exige que a exclusão ou a responsabilização supletiva (subsidiária) seja expressa essa teoria se equivoca por violar a disposição do art. 128 do CTN.

A crítica feita quando da análise da teoria da responsabilidade por substituição são aplicáveis aqui, ou seja, a empresa que atuou com culpa *in eligendo* ou *in vigilando* não pode simplesmente ser agraciada pela irresponsabilidade tributária ou pela atenuação de sua responsabilidade que passaria a ser subsidiária, ainda mais quando notamos que a atuação infratora do administrador trouxe lucro e não prejuízo à empresa.

3.5 TEORIA DA RESPONSABILIDADE SUBJETIVA E SOLIDÁRIA ENTRE O ADMINISTRADOR E A EMPRESA CONTRIBUINTE

Por fim, a teoria que prega ser a responsabilidade do artigo 135 do CTN do tipo subjetiva e solidária entre o administrador e empresa contribuinte.

Os defensores desta teoria²⁰ partem da premissa que a responsabilidade do artigo 135 é do tipo responsabilidade por transferência e não por substituição (sobre essa diferença vide primeiro capítulo) e que, por isso, o artigo ao afirmar que o administrador é pessoalmente responsável não quer dizer que a pessoa jurídica fica desobrigada.

Ademais, em nenhum momento a lei afirma que a transferência da responsabilidade ao contribuinte retira a responsabilidade da empresa contribuinte, logo, devem ambos responder de forma solidária.

Discorrendo sobre o tema, assim afirma Hugo de Brito Machado²¹:

No 5º Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, em outubro de 1980, prevaleceu, contra nosso voto, a tese de que o artigo 135 cuida de hipótese de substituição, e que por isso a responsabilidade de qualquer das pessoas no mesmo referidas implica a exoneração da pessoa jurídica. Parece-nos inteiramente inaceitável tal entendimento. A lei diz que são pessoalmente responsáveis mas não diz

20 Na doutrina pátria Hugo de Brito Machado aparece como o grande defensor dessa teoria.

21 MACHADO, 2004, p. 594.

que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa.

Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independente de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei diga expressamente. Isto, alias, é o que se depreende do disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional, segundo o qual, *'a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário de terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.'* Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expresse para a atribuição da responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expresse para excluir a responsabilidade do contribuinte. (grifo nosso)

Às palavras de Hugo de Brito acima transcritas, há de se acrescentar, ainda, o fato de que não há benefício de ordem entre o sócio administrador e a sociedade contribuinte, de forma, que pode o Estado cobrar o crédito em sua integralidade diretamente de qualquer um ou de ambos ao mesmo tempo.

Emanuel Carlos Dantas de Assis²² ao defender essa posição parte da premissa de que a responsabilidade do artigo 135 do CTN tem natureza tributária, na mesma linha exposta no capítulo 1, e adota a linha da responsabilidade por transferência uma vez que a lei não designa a responsabilidade do administrador desde logo, uma vez que essa somente surge após o cometimento de atos culposos ou dolosos por aquele.

O autor soma a isso, o fato de que o regime tributário continua sendo o do contribuinte originário e o entendimento de Hugo de Brito acima transcrito sobre a necessidade de lei para excluir o contribuinte da relação jurídica tributária formada para chegar à conclusão de que a teoria em tela é a que melhor traduz o art. 135, III do CTN.

A presente teoria parece ser a mais acertada, tanto sob o aspecto sistemático do CTN quanto pelo aspecto teleológico das normas de responsabilidade.

O artigo 128 do CTN não prevê uma exclusão automática do contribuinte do pólo passivo da relação jurídica tributária ao se imputar a responsabilidade a outra pessoa, isso fica claro na seguinte passagem:

22 DE ASSIS, 2007, p. 143-162

a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa... excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo...

Se a responsabilidade somente pode ser atribuída de forma expressa, da mesma forma deve ocorrer com a exclusão da responsabilidade do contribuinte, como foi bem colocado por Hugo de Brito Machado. Como o artigo 135 do CTN é silente quanto à exclusão do contribuinte e como entendemos que se trata de responsabilidade por transferência, só nos resta considerar a existência da solidariedade.

Ademais, não se pode esquecer que a responsabilidade tem como uma das finalidades aumentar a eficácia da cobrança realizada, de forma que das teorias realizadas essa é que melhor se coaduna com a finalidade, além de não abandonar a finalidade punitiva.

Sendo assim, sob a ótica da práxis jurídica, não faz sentido adotar as outras teorias, uma vez que podem diminuir a eficácia da cobrança do crédito tributário, além de estimularem a prática de fraudes com o intuito de desonerar o contribuinte e imputar o débito a pessoa que não possui capacidade financeira e bens patrimoniais para suportá-lo.

4 A EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ E SUAS CONSEQUÊNCIAS

Analisada a forma como a doutrina se divide sobre a abrangência da responsabilidade instituída no artigo 135, em especial aquela que diz respeito ao administrador da sociedade empresária, passa-se agora a ponderar sobre a forma como o Superior Tribunal de Justiça trata a questão.

Antes da Constituição de 1988 cabia ao STF a tarefa de decidir em última instância sobre lei federal, tendo a jurisprudência desse tribunal se sedimentado no sentido de que a responsabilidade dos sócios-gerentes prevista no art. 135 do CTN era de natureza objetiva, uma vez que não se perquiria a culpa ou dolo²³:

O caráter objetivo da responsabilidade foi evidenciado pela desnecessidade, no entender do STF, da Fazenda Pública fazer constar

23 EMENTA: Tributário. Penhora. Sociedade por cotas de responsabilidade limitada. *Sócio-gerente: substituto tributário*. Art. 135, III, do CTN.

É cabível a citação de sócio-gerente de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, como substituto tributário desta, *sem necessidade de constar o nome daquele na certidão de inscrição da dívida ativa, com base no art. 135, III, do CTN, e independentemente de processo judicial prévio para a verificação das circunstâncias de fato* previstas no “caput” daquele mesmo art. 135, fazendo a discussão ampla a respeito em embargos de executado (art. 745, parte final do CPC). Recurso extraordinário conhecido e provido, para citação do sócio-gerente e penhora de seus bens para garantia da execução, no caso de não pagamento do débito” (grifo nosso). RE 113.852-1/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Carlos Madeira, DJ de 18.9.87, p. 19.675

na Certidão de Dívida Ativa (CDA) o nome do sócio e pela inversão do ônus da prova provocada pelo simples requerimento da Fazenda Pública de inclusão do sócio no pólo passivo da ação.

Com a Constituição de 1988 coube ao recém criado Superior Tribunal de Justiça a tarefa de unificar e pacificar a jurisprudência pátria sobre questões de cunho legal, ficando com o Supremo Tribunal Federal apenas as questões de cunho constitucional.

Pois bem, em seus primeiros anos, o STJ manteve o entendimento que havia se consolidado no STF, conforme se nota no voto condutor do Ministro Garcia Vieira proferido no Recurso Especial nº 14.904/MG – julgado de 04.12.1991), transcrito a seguir:

Ora, verifica-se pelos autos de execução em apenso que a devedora..., das qual os recorrentes são sócios gerentes (fls. 14), encerrou as suas atividades irregularmente (cert. Fls. 08), sem pagar os tributos devidos e não possuem nenhum patrimônio (certs. De fls. 10 e 12). Nestes casos, aplica-se o disposto no citado art. 135, III do CTN, porque os sócios gerentes agiram contra a lei, encerraram de maneira irregular a sociedade e não recolheram os impostos. Para ser autorizada a penhora de seus bens particulares, não se exige prévia apuração de sua responsabilidade e nem que constem seus nomes da certidão, porque, no caso, sua responsabilidade é superveniente. Esta. E. Corte, nos Recursos Especiais nºs: 18-RJ de 20.11.1989, 4.412-RJ, DJ de 04.03.91 e 8.584-SP julgamento em 17.04.91, firmou entendimento no sentido de que infringe a lei o sócio gerente, ao deixar de recolher, tempestivamente, os tributos devidos pela devedora, e como responsável tributário, pode ser citado e ter seus bens particulares penhorados, embora não constem os seus nomes na Certidão de Dívida Ativa. O C. Supremo Tribunal Federal firmou o seu entendimento no mesmo sentido...

Nota-se, ainda, que apesar do STF, antes de 1988, o e STJ em seus primeiros anos de existência, mencionarem nos acórdãos que o sócio gerente é substituto tributário, estavam na verdade afirmando que a responsabilidade deste é objetiva e não subjetiva.

No ano de 1992, o Ministro Peçanha Martins passa a exarar entendimento de que a responsabilidade do sócio administrador é subjetiva e que por isso far-se-ia necessário que a fazenda pública comprove a prática dos atos previstos no *caput* do art. 135 do CTN pelo sócio-administrador. Merece transcrição o seguinte ponto presente no voto condutor do Recurso Especial nº 8.711-RS, julgado em 17/12/92:

Nos termos da lei Brasileira (art. 16, do D.L. 3.708; 134, VII e 135 do CTN), como ponderou o Il. Des. Léo Pereira, “vige o princípio da responsabilidade subjetiva e não objetiva”. Não prevalece a simples

presunção. Há que ser provada a prática de ato contrário ao contrato social ou à lei do sócio para que possa ser responsabilizado pelo descumprimento de obrigações sociais, o que não ocorreu, na espécie dos autos.

Porém, o entendimento acima esposado não encontrou ressonância nos demais ministros do STJ, tendo tanto a 1ª turma²⁴ quanto a 2ª Turma²⁵ mantidos os seus entendimentos de que a responsabilidade do sócio administrador é objetiva. A virada da jurisprudência do STJ no sentido de adotar a tese da responsabilidade subjetiva se iniciou na 1ª Turma do STJ no julgamento do RESP nº 86.439/ES²⁶.

Já na 2ª turma do STJ a mudança foi capitaneada pelo Min. Ari Pargendler, tendo essa turma consolidado tal mudança em 1998.

A Primeira Seção, posteriormente, confirmou o entendimento já acolhido por ambas suas Turmas, como aqui se observa:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE ANÔNIMA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, CTN. DIRETOR. AUSÊNCIA DE PROVA DE INFRAÇÃO À LEI OU ESTATUTO.

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

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

3. *Não é responsável por dívida tributária, no contexto do art. 135, III, CTN, o sócio que se afasta regularmente da sociedade comercial, sem ocorrer extinção ilegal da empresa, nem ter sido provado que praticou atos com excesso de mandato ou infração à lei, contrato social ou estatutos.*

24 , RESP nº 7.387-0-PR, julgado em 18.11.92

25 Resp nº 7.303-0-RJ, julgado em 17.06.92

26 “TRIBUTÁRIO - SOCIEDADE LIMITADA - RESPONSABILIDADE DO SÓCIO PELAS OBRIGAÇÕES TRIBUTARIAS DA PESSOA JURÍDICA (CTN, ART. 173, III).I – o sócio e a pessoa jurídica formada por ele são pessoas distintas (Código Civil, art. 20). Um não responde pelas obrigações da outra.II – *Em se tratando de sociedade limitada, a responsabilidade do cotista, por dívidas da pessoa jurídica, restringe-se ao valor do capital ainda não realizado.* (Art. 3.708/1919 - Art. 9.). Ela desaparece, tão logo se integralize o capital.III – o CTN, no inciso III do Art. 135, impõe responsabilidade, não ao sócio, mas ao gerente, diretor ou equivalente. Assim, sócio-gerente é responsável, não por ser sócio, mas por haver exercido a gerência.IV – Quando o gerente abandona a sociedade, sem honrar-lhe o débito fiscal, é responsável, não pelo simples atraso de pagamento. A ilicitude que o torna solidário é a dissolução irregular da pessoa jurídica.V – a circunstância de a sociedade estar em débito com obrigações fiscais não autoriza o Estado a recusar certidão negativa aos sócios da pessoa jurídica” (grifo nosso).

4. Empresa que continuou em atividade após a retirada do sócio. Dívida fiscal, embora contraída no período em que o mesmo participava, de modo comum com os demais sócios, da administração da empresa, porém, só apurada e cobrada posteriormente.

5. Não ficou demonstrado que o embargado, embora sócio-administrador em conjunto com os demais sócios, tenha sido o responsável pelo não pagamento do tributo no vencimento. Não há como, hoje, após não integrar o quadro social da empresa, ser responsabilizado.

6. Embargos de divergência rejeitados (EREsp 100.739/SP, Rel. Min. José Delgado, julgado em 6.12.1999 e publicado no D.J.U. de 28.2.2000, (grifo nosso).

Com a adoção da nova tese também pela primeira Seção, restou consolidada a doutrina da responsabilidade tributária subjetiva dos administradores no âmbito do STJ.

Quanto à necessidade de dolo na infração à legislação, contrato social ou dissolução irregular da empresa para caracterizar a responsabilidade do art. 135 do CTN, deve-se asseverar que ao contrário do que afirma a doutrina pátria, o STJ não reputa como relevante a análise do *animus* do agente, exigindo-se tão somente a externalização dos atos ou fatos, que conforme já dito são a infração à lei, ao contrato social ou a dissolução irregular da empresa.

Uma vez demonstrado que o STJ adota atualmente a tese da responsabilidade subjetiva restamos analisar que tipo de responsabilidade subjetiva a Corte Superior adota, ou seja, se entende ser ela por substituição, subsidiária ou solidária.

Nesse ponto, a leitura dos acórdãos não esclarece a posição do STJ uma vez que infelizmente esse tribunal superior não se pauta pela boa técnica na hora de redigi-los o que faz com que encontremos acórdão que afirmam ser a responsabilidade por substituição,²⁷ ao mesmo tempo que outros afirmam ser subsidiária²⁸ ou solidária²⁹.

Porém a leitura dos votos condutores acaba por esclarecer qual é a posição adotada pelas 1ª e 2ª Turmas do STJ, bem como deixa claro que essa posição é harmoniosa entre os ministros que as compõem.

Desde a época que entendia ser a responsabilidade do artigo 135 do CTN do tipo objetiva, o STJ entendia que mero fato de ser sócio não

²⁷ AgRg no REsp 724.180/PR, REsp 670.174/RJ

²⁸ REsp 833.621/RS e REsp 545.080/MG

²⁹ REsp 86.439/ES, AgRg no AG 748.254/RS

era suficiente para impor a responsabilidade tributária, sendo condição *sine qua non* para tanto, o exercício da administração da empresa. Com a adoção da tese da responsabilidade subjetiva, acrescenta-se a tal entendimento a necessidade de que se comprove que esse administrador praticou um ato considerado como ilícito e mencionado na cabeça do artigo 135 do CTN, ou seja, fraude à lei, ao contrato social ou estatuto ou a dissolução irregular da empresa, conforme se nota na ementa do EREsp 100.739/SP, transcrito antes.

As turmas com competência para julgar matéria tributária (1ª e 2ª Turmas) também entendem ser desnecessário o esgotamento dos bens do contribuinte para se promover a responsabilização do sócio administrador ou do meramente administrador.

Isso fica claro, de certa forma, no entendimento do STJ de que quando consta o nome do responsável na CDA, cabe a ele a prova do não cometimento do ato ilícito, respondendo, portanto, juntamente com a empresa contribuinte pelo débito tributário. Ou seja, para fins da atribuição da responsabilidade perquiri-se apenas a questão do cometimento do ato ilícito, sendo irrelevante a situação patrimonial do contribuinte devedor originário. Nesse sentido afirmou a primeira Seção no julgamento do ERESP nº 702.232/RS.

Assim, não há como se considerar que o STJ adota a teoria da responsabilidade subsidiária, pois o responsável irá responder pelo débito independentemente da solvabilidade e esgotamento de procura de bens do contribuinte.

O mesmo ocorre em relação à teoria da substituição tributária, uma vez que na técnica processual denominada “redirecionamento da execução fiscal” o que se faz é simplesmente a inclusão do co-responsável, sem se retirar a responsabilidade do devedor principal. Ademais, nem todo ilícito que dá origem à co-responsabilidade é contemporânea ou antecedente ao fato gerador, como, por exemplo, na dissolução irregular que é um tipo de ilícito geralmente posterior ao fato gerador, o que faz com que o débito nasça em nome do devedor principal e não em nome do co-responsável.

Ao versar sobre o tema do redirecionamento o voto condutor do ERESP nº 702.232 também acaba também afastando a adoção da tese da responsabilidade por substituição, pois demonstra que o tribunal aceita a execução simultânea do devedor e do co-responsável. Confira trecho do voto condutor transcrito a seguir:

No aresto recorrido, a Primeira Turma entendeu caber ao Fisco a demonstração de qualquer das hipóteses do art. 135 que autorizam a responsabilização pessoal do sócio. Já a Segunda Turma, no acórdão paradigma, concluiu que a responsabilidade pela prova compete ao sócio, já que a Certidão de Dívida Ativa goza de presunção de liquidez e certeza.

A questão dos autos (responsabilização tributária do sócio-gerente) aponta para três situações de fato distintas:

- a) execução promovida exclusivamente contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, cujo nome não constava da CDA;
- b) execução inicialmente proposta contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente e
- c) execução promovida exclusivamente contra a pessoa jurídica, embora do título executivo constasse o nome do sócio-gerente como co-responsável.

Cada uma dessas hipóteses implica solução jurídica diferenciada.

No primeiro caso, correta a orientação adotada pela Primeira Turma. 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 da CDA consta apenas a pessoa jurídica como responsável tributária, decorre que a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade

também ao sócio-gerente. Se, posteriormente, pretende voltar-se também contra o patrimônio do sócio, deverá demonstrar a infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade. Nesse sentido, há precedentes de ambas as Turmas:

[...]

Na segunda hipótese, encontra-se correta a tese esposada pela Segunda Turma. Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a questão resolve-se com a inteligência do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80, segundo os quais a Certidão de Dívida Ativa goza de presunção relativa de liquidez e certeza (admite prova em contrário, a cargo

do responsável), tendo o efeito de prova pré-constituída. Proposta a execução, simultaneamente, contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente, haverá inversão do ônus da prova, cabendo a este último

demonstrar que não se faz presente qualquer das hipóteses autorizativas do art. 135 do CTN. Nesta senda, também não há discordância entre as Turmas:

[...]

A terceira situação não difere substancialmente das duas anteriores. Se da CDA consta o nome do sócio-gerente, mas a execução é proposta somente contra a pessoa jurídica, é de se reconhecer que 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.

Em conclusão: no caso em que a CDA já indica a figura do sócio-gerente como co-responsável tributário, tendo sido a ação proposta somente contra a pessoa jurídica ou também contra o sócio, há presunção relativa de liquidez e certeza do título que embasa a execução, cabendo o ônus da prova ao sócio. Na hipótese típica de redirecionamento, há presunção também relativa de que não estavam presentes, na propositura da ação, os requisitos necessários à constrição patrimonial do sócio. Nessa circunstância, inverte-se o ônus da prova, que passará à Fazenda Pública exequente.

O STJ vem ainda adotando o entendimento de que a interrupção do prazo prescricional para o devedor principal também interrompe o prazo para o co-responsável.³⁰ Esse entendimento somado à não retirada do contribuinte do pólo passivo da ação quando há redirecionamento da execução fiscal e ao entendimento de que a responsabilidade do administrador advém do cometimento de ilícito e não do mero fato de ser sócio ou administrador da empresa, nos leva a concluir que o Superior Tribunal de Justiça adota o entendimento de que a responsabilidade do sócio administrador é do tipo subjetiva e solidária.

30 TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PESSOA JURÍDICA. REDIRECIONAMENTO DA AÇÃO. SÓCIO. CITAÇÃO. PRESCRIÇÃO. ARTS. 125, III, E 174 DO CTN. ART. 8º, § 2º, DA LEI 6.830/80.1. De acordo com o art. 125, III, do CTN, em combinação com o art. 8º, § 2º, da Lei nº 6830, de 1980, a ordem de citação da pessoa jurídica interrompe a prescrição em relação ao sócio, responsável tributário pelo débito fiscal.2. Fenômeno integrativo de responsabilidade tributária que não pode deixar de ser reconhecido pelo instituto da prescrição, sob pena de se considerar não prescrito o débito para a pessoa jurídica e prescrito para o sócio responsável. Ilogicidade não homenageada pela ciência jurídica.3. In casu, porém, verifica-se que entre as datas de citação da pessoa jurídica (09/07/77) e de citação do sócio (13/08/96) fluiu o prazo quinquenal (art. 174/CTN), totalizando, simplesmente, 19 anos. Reconhecimento da prescrição.4. Recurso especial provido. (RESP 261.627/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12.09.2000, DJ 23.10.2000 p. 122)

No mesmo sentido, vide REsp 649353 / PR – 1ª turma e RESP nº 962621 / RS – 2ª turma.

Essa afirmação, conforme demonstrado é respaldada pela 1ª e 2ª turma, bem como pela 1ª Seção, que são os órgãos daquele tribunal que tem atribuição para julgar matéria tributária.

De tal conclusão pode-se tirar algumas conseqüências práticas, sendo elas as seguintes:

- a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;
- b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;
- c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não gera a responsabilidade do administrador;
- d) O administrador somente pode ser responsabilizado por dívidas da pessoa jurídica administrada por atos que denotem infração à lei ao contrato social ou estatuto ou a dissolução irregular da sociedade;
- e) O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposo quanto doloso;
- f) A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública, exceto se o nome deste constar na CDA, quando então ocorrerá a inversão do ônus probatório;
- g) a interrupção do prazo prescricional para o contribuinte também interrompe o prazo para o sócio administrador solidário.

5 CONCLUSÃO

Não há como se considerar os atos que dão origem à responsabilidade tributária como de cunho civil não tributário, uma vez que tais atos modificam a hipótese de incidência em seu aspecto subjetivo passivo e também no aspecto material.

Especificamente quanto à responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN, a doutrina apresenta uma grande divergência havendo posições que entendem ser a responsabilidade do tipo objetiva, enquanto os que entendem ser a responsabilidade subjetiva se dividem entre os que adotam a tese da substituição tributária, responsabilidade principal do contribuinte e subsidiária do responsável, responsabilidade principal do responsável e subsidiária do contribuinte e responsabilidade solidária entre o contribuinte e o responsável.

Verificou-se, também, que a maioria da doutrina entende ser a responsabilidade do administrador uma substituição tributária. No entanto, essa não é a melhor posição. Deve-se entender que a responsabilidade é do tipo solidária.

Isso porque o legislador admite que os atos que ensejam a responsabilidade podem ser tanto anteriores quanto posteriores ao fato gerador, o que demonstra o equívoco da doutrina pátria que afirma que a responsabilidade é do tipo substituição tributária.

Não há como também adotar as demais teorias subjetivas, seja porque algumas delas enfraquecem ao invés de reforçar a garantia de recebimento do crédito tributário, seja pelo silêncio do artigo 135 do CTN quanto à isenção de responsabilidade do contribuinte ou pela não imputação expressa de responsabilidade subsidiária ao contribuinte conforme exige o artigo 128 do CTN.

Apesar da forte posição doutrinária, a jurisprudência do STJ, após chegar a adotar a tese da responsabilidade objetiva, pacificou-se, de forma correta, na tese de que a responsabilidade do sócio administrador é do tipo solidária.

Como consequência disto, somente pode ser considerado como responsável o sócio que possui poderes de administração e que cometeu um dos atos descritos no *caput* do artigo 135 do CTN, não importando se o ato foi doloso ou culposo. Por ser a responsabilidade do tipo solidária, a interrupção da prescrição para o devedor principal também a interrompe para o responsável tributário.

Soma-se a isso a presunção de veracidade da Certidão da Dívida Ativa (CDA) prevista no artigo 3º da Lei de Execuções Fiscais, o que faz com que quando o nome do sócio conste nessa certidão ocorra a inversão do ônus da prova, fazendo com que o sócio administrador deva provar o não cometimento do ato ilícito que ensejou a responsabilização tributária.

Não há dúvidas, portanto, que o STJ acertou ao abandonar a teoria da responsabilidade objetiva e adotar a teoria da responsabilidade subjetiva do tipo solidária, uma vez que essa posição é a que apresenta a melhor interpretação do artigo 135 do CTN em sua redação atual.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 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 Vinícios. *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros: 1996.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, atualizado por Misabel Abreu MACHADO DERZI, 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noenses, 2007.

BODNAR, Zenildo. *Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador*. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

COELHO, Sasha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 1.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noenses, 2005.

_____. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícios. *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2004

LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. *A Responsabilidade Tributária dos Administradores. A incidência do art. 135, III do CTN*. Obtido via internet. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10854&p=1>>. Acesso em: 27 de fevereiro de 2009.

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

MARTINS, Ives Gandra Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. vol 02. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

ROSA JR, Luis Emygdio F. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.