



UNIVERSIDADE
ESTADUAL DE LONDRINA

THIAGO MOREIRA DE SOUZA SABIÃO

**ASPECTOS MATERIAIS E PROCEDIMENTAIS DA
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO E DO
ADMINISTRADOR DA SOCIEDADE LIMITADA**

Londrina
2015

THIAGO MOREIRA DE SOUZA SABIÃO

**ASPECTOS MATERIAIS E PROCEDIMENTAIS DA
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO E DO
ADMINISTRADOR DA SOCIEDADE LIMITADA**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação *stricto sensu* em Direito Negocial, área de concentração em Direito Processual Civil, da Universidade Estadual de Londrina, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Tarcisio Teixeira.

Londrina
2015

**CATALOGAÇÃO ELABORADA PELA DIVISÃO DE PROCESSOS TÉCNICOS DA BIBLIOTECA
CENTRAL DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DE LONDRINA
DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO-NA-PUBLICAÇÃO (CIP)**

S116a Sabião, Thiago Moreira de Souza.

Aspectos materiais e procedimentais da responsabilidade tributária do sócio e do administrador da sociedade limitada / Thiago Moreira de Souza Sabião.
– Londrina, 2015.
147 f. : il.

Orientador: Tarcisio Teixeira.

Dissertação (Mestrado em Direito Negocial) – Universidade Estadual de Londrina, Centro de Estudos Sociais Aplicados, Programa de Pós-Graduação em Direito Negocial, 2015.

Inclui bibliografia.

1. Direito tributário – Teses. 2. Sociedade limitada – Dissolução – Teses. 3. Responsabilidade das sociedades comerciais – Teses. I. Teixeira, Tarcisio. II. Universidade Estadual de Londrina. Centro de Estudos Sociais Aplicados. Programa de Pós-Graduação em Direito Negocial. III. Título.

CDU 345.9

THIAGO MOREIRA DE SOUZA SABIÃO

**ASPECTOS MATERIAIS E PROCEDIMENTAIS DA
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO E DO
ADMINISTRADOR DA SOCIEDADE LIMITADA**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação stricto sensu em Direito Negocial, área de concentração em Direito Processual Civil, da Universidade Estadual de Londrina, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre.

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Prof. Dr. Tarcisio Teixeira
Universidade Estadual de Londrina - UEL

Prof. Dr. Rita de Cássia Resquetti Tarifa
Espolador
Universidade Estadual de Londrina - UEL

Prof. Dr. Álvaro Augusto Camilo Mariano
Universidade Federal de Goiás - UFGO

Londrina, 23 de julho de 2015.

Dedico este trabalho a minha família, fonte de amor e incentivo incondicionais, mas em especial, a meus pais Emerson e Maria do Carmo, meu irmão Gustavo, e ao nosso anjo Isabella.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus, por ter me proporcionado saúde, capacidade, e força para vencer os obstáculos diários.

O meu ETERNO e principal agradecimento aos meus pais Emerson e Maria do Carmo, fonte de minha inspiração, dedicação e energia diárias, por todo o amor, atenção, carinho, e, sobretudo, paciência a mim dedicados ao longo de toda a minha vida.

À minha Tia Isabella e ao meu irmão Gustavo, sem os quais a vida não teria graça.

Ao Professor Dr. Tarcisio Teixeira, pela orientação inesperada neste trabalho, pelo incentivo e inspiração e exemplo de profissional acadêmico a ser seguido.

Aos Professores Drs. Rita de Cássia Resquetti Tarifa Espolador e Álvaro Augusto Camilo Mariano por terem aceitado compor a minha banca.

Ao meu grande amigo José Cláudio de Mello Correa, que não só me abriu as portas do mundo profissional, mas também tem contribuído diariamente na minha formação. Ao Dr. Eduardo Villa Coimbra Campos e ao Dr. Elsio Crozera por terem me propiciado a primeira oportunidade de estágio, e proporcionado ensinamentos os quais jamais serei capaz de esquecer.

Aos meus inseparáveis amigos do mestrado Bruno Fuga, Tiago Brene, Marcos Akira, Edney Portaluppi, Marcos Horita, João Scaff e Ana Karina Sanfelice pelos momentos vividos, ensinamentos e conselhos ao longo destes últimos dois anos, na esperança de que ela permaneça eterna.

Ao nosso insuperável e eterno amigo Caio Shiru, pelo brilhantismo da pessoa que foi, dos ensinamentos que nos deixou, e da pessoa que nos inspirou a ser no convívio diário. Cuide de nós aí de cima meu amigo!

A todos vocês, serei eternamente grato.

"In this world nothing can be said to be certain, except death and taxes."
Benjamin Franklin

"The only difference between death and taxes is that death doesn't get worse every time Congress meets."
Will Rogers

SABIÃO, Thiago Moreira de Souza. **Aspectos materiais e procedimentais da responsabilidade tributária do sócio e do administrador da sociedade limitada.** 2015. 149 f. Dissertação (Mestrado em Direito Negocial) – Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2015.

RESUMO

O presente trabalho visa analisar, à luz da natureza dos conceitos de obrigação e responsabilidade provenientes do direito civil e da teoria geral do direito, a regra matriz de responsabilidade tributária, a fim de traçar os pressupostos de fato pelos quais o sócio ou o administrador serão pessoalmente responsáveis. Pretende-se, outrossim, elucidar o caráter subsidiário da responsabilidade, conquanto a sociedade se revista da condição de contribuinte originário do tributo, e a necessária configuração do elemento subjetivo para sua caracterização. Mais a fundo, busca-se elucidar o modo pelo qual a jurisprudência pátria baliza a responsabilidade do administrador no âmbito Judicial, trazendo a lume os julgados e Súmulas dos Tribunais Superiores que norteiam a matéria. Forte na necessidade de um procedimento de declaração da responsabilidade, em que se propicie o contraditório e a ampla defesa, tece-se a crítica ao atual modo de constatação dos pressupostos da responsabilidade pelo administrador no Judiciário, pelos quais despreza-se a análise do fenômeno jurídico na sua integralidade, o que tem tornado objetiva a responsabilidade tributária daquele na contramão das regras de limitação da responsabilidade prometidas pelo direito societário.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária. Separação patrimonial. Dolo. Dissolução. Procedimento.

SABIÃO, Thiago Moreira de Souza. **Aspectos materiais e procedimentais da responsabilidade tributária do sócio e do administrador da sociedade limitada.** 2015. 149f. Dissertação (Mestrado em Direito Negocial) – Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2015.

ABSTRACT

The present work analyzes the rule matrix tax liability, base on the concepts of obligation and responsibility from the civil law and the general theory of law, in order to trace the assumptions of fact on which the partner or the administrator will be personally responsible. It is intended, moreover, to elucidate the subsidiary nature of the administrator responsibility, although the society contributor originating condition, and the necessary configuration of the subjective element to its characterization. Further, seek to elucidate the way in which the jurisprudence homeland guides the responsibility of the administrator, bringing the Superior Courts precedents that govern matter. Based on the need for a liability declaration procedure , as it fosters the contradictory and full defense , weaves up the criticism of the administrator responsibility analysis in the judiciary, for which despises the consideration of law phenomenon on its entirety , which has turned responsibility in objective against the liability limitation rules promised by corporate law.

Keywords: Tax liability. Administrator. Patrimonial separation. Dolo. Procedure.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
MPE's	Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte
NCPC	Novo Código de Processo Civil
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	0
1 RESPONSABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO	4
1.1 A INTERDEPENDÊNCIA ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PRIVADO NO ESTUDO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	4
1.2 COMPLEXIDADE DA RELAÇÃO OBRIGACIONAL TRIBUTÁRIA E OS DEVERES DE COOPERAÇÃO ENTRE AS PARTES	10
1.3 OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	16
1.3.1 Crítica ao estudo da relação obrigacional de direito privado para explicar a obrigação tributária.....	22
1.4 RESPONSABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO	28
1.5 CAPACIDADE DE COLABORAÇÃO PARA JUSTIFICAR A IMPOSIÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS E DE RESPONSABILIDADE A TERCEIROS	34
1.5.1 Capacidade de colaborar como critério de validade da norma concreta de responsabilidade tributária	40
2 RESPONSABILIDADE DO SÓCIO E DO ADMINISTRADOR DA SOCIEDADE LIMITADA PERANTE TERCEIROS	43
2.1 ESTRUTURA DA SOCIEDADE LIMITADA	43
2.1.1 Função social da limitação da responsabilidade: vantagens e desvantagens jurídicas econômicas.....	46
2.1.2 Cenário das sociedades empresárias no Brasil e a justificativa do corte metodológico para estudar a responsabilidade do administrador nas sociedades limitadas.	54
2.2 RESPONSABILIDADE DO SÓCIO NA SOCIEDADE LIMITADA E A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA	56
2.3 ESTRUTURA DA RESPONSABILIDADE CIVIL DO ADMINISTRADOR DA SOCIEDADE LIMITADA.....	59
2.4 INSUFICIÊNCIA PATRIMONIAL DA SOCIEDADE LIMITADA E O RISCO DA CONTRATAÇÃO: A LIMITAÇÃO DA RESPONSABILIDADE DO SÓCIO E DO ADMINISTRADOR	67

3	ASPECTOS MATERIAIS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO E DO ADMINISTRADOR DA SOCIEDADE LIMITADA.....	71
3.1	ESTRUTURA DO art. 134 DO CTN, E A INAPLICABILIDADE DO INCISO VII ÀS SOCIEDADES LIMITADAS	71
3.2	ESTRUTURA DA RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR DA SOCIEDADE LIMITADA INSERTA NO ART. 135, INCISO III, DO CTN: PRESSUPOSTOS DA RESPONSABILIZAÇÃO DO ADMINISTRADOR.....	75
3.2.1	Alcance da norma do inciso III do art. 135: entre sócios, administradores e o efetivo poder de gerência.....	76
3.2.2	Autonomia da responsabilidade do administrador por pressuposto de fato próprio.....	78
3.2.3	Subordinação ao inadimplemento por parte da sociedade: a subsidiariedade da responsabilidade tributária.	79
3.2.4	Caráter sancionatório-ressarcitório e fidejussório da responsabilidade do administrador.....	85
3.2.5	Necessária configuração do dolo consistente em frustrar o adimplemento da obrigação tributária.....	86
3.2.6	Constatação de excesso de poderes, infração à lei, ao estatuto e ao contrato social: necessária correlação com o inadimplemento do crédito tributário. .	93
3.2.6.1	<i>Constatação de excesso de poderes ou infração ao contrato social da sociedade limitada.....</i>	<i>95</i>
3.2.6.2	<i>Significação da expressão “infração à lei”.....</i>	<i>97</i>
3.2.6.3	<i>Dissolução irregular da sociedade.....</i>	<i>102</i>
3.2.7	Da regra matriz da responsabilidade do administrador da sociedade limitada.....	106
4	ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR.....	107
4.1	ATO DE DECLARAÇÃO DA RESPONSABILIDADE.....	107
4.2	ATO DE DECLARAÇÃO na execução FISCAL.....	110
4.2.1	Procedimento de declaração da responsabilidade na esfera judicial e a necessidade de intimação prévia do sócio para propiciar o contraditório e a ampla defesa.....	111

4.3	PRÉVIA INCLUSÃO DO ADMINISTRADOR NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA E A PROBLEMÁTICA DA INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.....	113
4.3.1	Efeitos administrativos da inscrição em dívida ativa dos sócios e do administrador.....	119
4.4	PROVA INDICÁRIA NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE LIMITADA.....	121
4.4.1	Impossibilidade material de promover a dissolução da sociedade na pendência de créditos tributários federais.....	123
4.4.2	Consequências do uso da prova indiciária e o afastamento do redirecionamento da execução na hipótese de prova mínima em contrário	127
4.4.3	A interpretação do Judiciário acerca do art. 135, inciso III do CTN em confronto com a regra interpretativa do art. 109 do CTN	132
4.4.4	Tratamento diferenciado – e perverso – às MPE’s: inconstitucionalidade do 5º do art. 9º da LC 123/2006	133
5	CONCLUSÃO	136
	REFERÊNCIAS.....	142

INTRODUÇÃO

As mutações sociais ocorridas no campo da realidade modificam o direito não só através da introdução de novos conceitos e normas no ordenamento jurídico, mas também na alteração da percepção e das qualificações dos institutos e regimes jurídicos. Com isso, o direito vai automaticamente evoluindo e se complementando para poder responder os anseios sociais.

Nos últimos anos, o Brasil experimentou um período de aquecimento econômico que proporcionou terreno fértil para o investimento de capital estrangeiro e o nascimento de novas empresas, em especial de médio e pequeno porte. Estas novas empresas, quase em grande maioria, ou foram constituídas sobre a forma de firmas individuais ou de sociedades limitadas.

A limitação da responsabilidade dos sócios sempre foi um grande incentivo à abertura de empresas e o investimento no mercado, já que, aparentemente, garante a separação patrimonial e a autonomia funcional da pessoa jurídica perante o patrimônio de seus sócios, a reduzir o risco do investimento, propiciar o desenvolvimento de novas atividades, a alavancagem daquelas antigas, e incentivar e fomentar o engajamento dos cidadãos no ramo empresarial.

Prova disto é a recente introdução no sistema brasileiro da EIRELI – Empresa Individual de Responsabilidade Limitada, a estimular a abertura de novas empresas pelos empreendedores individuais, e reduzir a informalidade do mercado.

Desta forma, a limitação da responsabilidade daquele que se dispõe a atuar na atividade empresarial, seja como administrador, sócio ou mero investidor, tornou-se um dos pontos nevrálgicos para o estímulo do empreendedorismo e da economia, sem a qual muitos negócios curiais ao desenvolvimento tecnológico e social sequer poderiam existir.

Na contramão das vantagens aparentes na abertura da pessoa jurídica, são inúmeras as dificuldades enfrentadas pelo empresariado brasileiro. Os desafios cotidianos não se adstringem tão somente à concorrência de mercado. Paira sobre o exercício de empresa uma altíssima carga tributária, e uma enormidade de obrigações tributárias, fruto da intrincada e burocrática legislação fiscal brasileira. O inadimplemento dos tributos, destarte, torna-se infortúnio corriqueiro no âmbito das empresas.

Desta forma, emerge a responsabilidade da sociedade – na qualidade de contribuinte - pelo cumprimento das suas obrigações tributárias, e mais a fundo, o questionamento da responsabilidade do sócio e do administrador não só sobre o surgimento da própria obrigação tributária, mas também para evitar que eventual insuficiência patrimonial impossibilite o adimplemento da obrigação sobre o patrimônio da sociedade.

E foi diante deste quadro de fomento do empreendedorismo e altos índices de inadimplência tributária, que, nas últimas décadas, o estudo da responsabilidade tributária do sócio e do administrador passou a ser alvo de aprofundada análise pela doutrina e jurisprudência pátrias.

A necessidade de promover uma solução para os altos índices de encerramento das pessoas jurídicas, e conseqüentemente, o inadimplemento dos créditos tributários, implicou na criação de mecanismos de compatibilização da legislação com a realidade. A jurisprudência, – a quem cabe promover a interpretação da legislação, e sua interação com a mutação social – por motivos de praticabilidade da norma, delineou os pressupostos de fatos da responsabilização do sócio e do administrador, dando novos contornos à técnica normativa da responsabilidade tributária.

Por exemplo, quando a sociedade limitada não possui patrimônio para honrar suas obrigações tributárias, sobretudo na hipótese do encerramento de suas atividades, o Fisco inicia a persecução da responsabilidade do administrador. Neste quadro, a dissolução irregular da sociedade, consistente no encerramento das atividades sociais sem a competente baixa nos cadastros competentes, atualmente é considerada pela jurisprudência como pressuposto para a responsabilização do administrador, o que imprimiu novos contornos ao estudo da temática. A dissolução irregular da sociedade representa hoje em dia maioria expressiva da responsabilização pessoal do administrador.

O problema, no entanto, reside na imprecisa delimitação de quais fatos jurídicos tornam irregular a dissolução da pessoa jurídica. Se o patrimônio social não for suficiente, deve ser requerida a falência da sociedade, ou, na contramão, bastaria a baixa competente da sociedade perante os cadastros registraes, situação possibilitada às microempresas e empresas de pequeno porte?

Justamente por esta imprecisão conceitual, aliada à subversão de alguns postulados básicos do direito societário e processual em prol da maior satisfatividade das execuções, verifica-se a banalização no redirecionamento das execuções fiscais para perseguir o patrimônio do administrador da pessoa jurídica, bastando que a separação patrimonial se configure como obstáculo ao recebimento do tributo.

A jurisprudência, em especial, do Superior Tribunal de Justiça – a quem incumbe a missão de promover a uniformidade do direito infraconstitucional – passou a admitir a utilização de provas indiciárias para atestar a irregularidade da dissolução da sociedade, e assim, redirecionar a execução para o administrador. A partir da prova indiciária de que a empresa encerrou suas atividades, o administrador é incluído no pólo passivo da execução, e tem contra si invertido o ônus da prova de demonstrar que não procedeu com dolo, fraude ou má-fé a ensejar sua responsabilização pessoal, o que só o poderá fazer, via de regra, através de embargos à execução, somente depois de garantido o juízo.

A aplicação irrestrita e desmedida da técnica processual da prova indiciária pelas instancias inferiores acaba por responsabilizar indistinta e automaticamente os administradores no caso de dissolução da pessoa jurídica sem o pagamento integral dos tributos, desnaturando a separação patrimonial propiciada pela natureza societária da responsabilidade limitada, e atuando como um contrapeso à livre iniciativa consagrada constitucionalmente.

Não bastasse, o Fisco passou a incluir o nome dos sócios e dos administradores já na elaboração da Certidão de Dívida Ativa, ao arremio de qualquer procedimento prévio que averigue a responsabilidade daqueles, procedimento que, referendado pela jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, inverte também o ônus da prova para que o administrador se exima de sua responsabilidade.

Portanto, a partir da interpretação da legislação com a realidade social, o ponto nevrálgico deste trabalho gira em torno dos efeitos da interpretação do art. 135, inciso III do CTN, que regula a hipótese de responsabilidade pessoal do administrador. Sua dicção é vaga, imprecisa e gera inúmeras controvérsias na sua aplicação, cujo estudo perpassa desde a sua natureza, percorrendo a qualidade da responsabilidade do administrador - se solidária, subsidiária ou exclusiva e pessoal -, a necessidade de persecução do elemento subjetivo (dolo ou culpa) e culmina nas

hipóteses fáticas em que será aplicada.

No primeiro capítulo estudaremos a natureza da responsabilidade tributária e o fundamento da obrigação nela encartada. Neste plano, a abordagem perpassa pelo dever fundamental dos cidadãos de colaborar com o Estado a fim de que a tributação ocorra a bom termo, e é o fundamento primeiro do chamamento de um terceiro para ser submetido à condição de sujeito passivo junto ao contribuinte.

No segundo capítulo, abordaremos a sistemática da responsabilidade do administrador vigente atualmente para as sociedades limitadas. A fim de demarcar os limites temáticos do presente artigo, impende salientar que não há a pretensão de enfrentar todos os problemas relativos à responsabilidade tributária do sócio e do administrador das sociedades, adstringindo-a, *in casu*, à persecução desta durante a administração e dissolução da sociedade limitada, que representa parte expressiva das sociedades constituídas no país.

No terceiro capítulo, afunilamos o estudo para a existência da regra matriz da responsabilidade tributária do administrador e o seu delineamento. Abordar-se-á a aplicação prática da regra matriz pelos Tribunais Superiores e a necessidade de sua correção, sobretudo para evitar a aplicação indistinta do comando normativo do art. 135, inciso III do CTN, tornando a responsabilidade do administrador objetiva.

Por fim, no quarto e último capítulo serão abordados os aspectos procedimentais do ato de redirecionamento da execução, com enfoque na impossibilidade de incluir o administrador na certidão de dívida ativa antes de qualquer procedimento prévio que assegure o contraditório. De uma forma geral, a abordagem passa pelo estudo da norma de responsabilidade tributária, e a dinâmica de sua aplicação prática.

Direito é linguagem, interpretação. E estanque na interação entre as fontes primárias do direito – legislação que veicula linguagem e jurisprudência que extrai dela seus significados – o enfoque do trabalho gira em torno da análise da regra matriz de responsabilidade tributária do sócio e do administrador, para tecer críticas à sua abordagem jurisprudencial, onde a regra matriz sequer é analisada, na esperança de que possa refletir na prática tanto para atender o interesse público, quanto particular.

1 RESPONSABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

1.1 A INTERDEPENDÊNCIA ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E O DIREITO PRIVADO NO ESTUDO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Quando se pretende examinar a fundo determinado instituto jurídico, cumpre, inicialmente, analisar a sua natureza, para só então, poder fixar com solidez seu emprego no âmbito do direito. A análise da responsabilidade tributária do sócio e do administrador perpassa, necessariamente, pela compreensão do que significa “ser responsável” por algum fato jurídico.

Palavras são signos, que dependem da interpretação humana para ganhar sentido. A acepção do signo *responsabilidade* depende do ramo do direito, da natureza da relação jurídica e do contexto a que esta vinculada. Tanto o direito privado, quanto o direito público se encarregam de promover inúmeras significações à responsabilidade, cujo regime jurídico variará de acordo com o contexto em que esteja inserida sua análise.

O direito é um sistema jurídico homogêneo, guiado por uma norma fundamental e composto de ramos de especialização que possuem relativa autonomia dentro do sistema. Todos os ramos são alvo da interdisciplinaridade inerente ao sistema, que é regulada por maior ou menor influência de um nos outros na medida de suas particularidades. A autonomia de cada ramo é velada dentro do sistema a partir de sua integração com o todo, o que obsta a interpretação isolada das normas específicas de determinado plexo científico.

Para a compreensão adequada da integração sistêmica do direito, importa conhecer a doutrina de Heleno Tôrres:

O direito positivo é parte de um sistema social, e dentro do sistema social global cumpre uma função específica: a normatividade dessa estrutura enquanto produto objeto da cultura humana e fixado numa estrutura linguística. Por isso, o direito positivo é sistema, porque não se trata de mero agregado de proposições normativas, simples justaposição de preceitos, caótico feixe de textos prescritivos. A homogeneidade estrutural do direito deve ser reconhecida na forma de um sistema de proposições prescritivas válidas, determinando-se por uma unidade e unicidade própria.¹

¹ TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada; simulação; elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 39.

O direito forma um único sistema, onde os conceitos jurídicos têm o mesmo significado, salvo se a lei tiver expressamente alterado tais conceitos para efeito de certo setor do direito. Via de regra, não há uma “compra e venda” ou uma “hipoteca” cuja conceituação seja específica no direito tributário, diferentes do conceito de “compra e venda” e “hipoteca” do direito civil, a não ser que o legislador tributário o tenha expressamente previsto.

Neste plano, importa conhecer a integração sistêmica do direito, pois é no direito privado que o estudo da responsabilidade possui suas raízes mais profundas, mais especificamente no âmbito da relação obrigacional civil. Internamente, o próprio direito privado se subdivide em diversos ramos a depender da especialização que se pretenda estudar, tal como direito civil, comercial, rural, consumerista, aéreo. Todos estes ramos, entretanto, possuem raízes profundas no direito civil, donde advém o estudo da maior gama de relações jurídicas entre particulares, e via de regra, da relação de obrigação que interliga os sujeitos. O estudo da relação obrigacional no direito privado, cerne do aprofundamento epistemológico acerca da derivação da responsabilidade, influencia e imprime contornos à relação de responsabilidade tributária.

Ademais, o direito tributário, ao tributar atos e negócios jurídicos – pioneiramente estudados e classificados pelo direito civil e comercial - se utiliza dos princípios, dos conceitos, das formas e do conteúdo dos significados de direito privado em todas suas esferas, mas, sobretudo, na delimitação das competências e no estudo do alcance dos fatos imponíveis.

Forma-se, portanto, uma relação de integração e cooperação sistêmica do direito tributário e do direito privado, que reflete na interpretação, aplicação e exame da autonomia das normas do direito tributário. Esta influência de uma especialização do sistema sobre outra, tal como ocorre com o direito privado sobre o direito tributário, reflete a própria unicidade do direito e da interpretação dos enunciados prescritivos considerando todo o universo inteiro de textos legais.

Neste plano, indispensável o ensinamento de Heleno Tôrres:

[...] não há como aceitarmos participações autônomas no âmbito interno do sistema, segundo certas materialidades. Por uma, porque o plexo de relações internormativas vão a infinito, impedindo qualquer composição de sentido para textos analisados em apartado do todo sistêmico, desgarrado do plexo de relações de subordinação e coordenação que o estruturam; por duas, porque a teoria da autonomia científica é uma construção que vê a

norma como algo dado e não como algo construído pelo intérprete, como produto do ato de aplicação, portanto; e, por três, porque o ser sistema pressupõe unidade e unicidade permanentes, sob pena de descaracterizar como tal.²

A fim de regular a interação entre direito tributário e direito privado, o próprio Código Tributário Nacional cuidou de especificar a forma de interpretação e aplicação dos institutos, conceitos e formas de direito privado no direito tributário.

Disciplina o art. 109 do CTN:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Trata-se de limite interpretativo que visa manter a previsibilidade de que os institutos e conceitos de direito privado não serão alterados ao bel prazer do aplicador da norma tributária sempre que lhe for conveniente. Neste plano, o art. 109 do CTN impõe medida de segurança jurídica ao garantir previsibilidade de que os institutos, e a interpretação que sobre eles emprega o direito privado, ficarão mantidos para a criação da norma tributária geral ou concreta e individual. No ápice da hierarquia constitucional, a segurança jurídica assume status de sobreprincípio³, a servir como paradigma à previsibilidade das condutas pautadas no direito, a proteção da confiança do cidadão na lei e a pacificação social, a propiciar a manutenção da ordem social no Estado Democrático de Direito.

Diante da importância da manutenção dos principados do direito privado como vetor de previsibilidade e segurança jurídica, o Código Tributário Nacional expressamente prevê a higidez do conteúdo, do alcance e dos conceitos

² TÔRRES, **Direito tributário e direito privado**, p. 41.

³ “A segurança jurídica visa, assim, a conferir previsibilidade na regular posituação do direito, o que somente pode ser atendido se houver certeza do direito, i. e., exata determinação do conteúdo jurídico aplicável, e manutenção da igualdade de tratamento por parte das autoridades competentes, nos respectivos atos de aplicação do direito. Temos, desse modo, a segurança como resultante de duas variáveis axiológicas que se complementam, a certeza e a igualdade. Na função certeza, o valor predominante é o da previsibilidade, como requisito de determinação prévia dos efeitos que o ordenamento jurídico atribui aos comportamentos, na regulação normativa da ação-tipo, e na igualdade, o respeito que todos os órgãos de produção de normas devem ter para com a garantia de cumprimento das leis de modo imparcial e não-discriminatório, no processo de posituação do direito, resguardando, assim, a referida previsibilidade da função certeza. São valores que acompanham a legalidade formal desde a formação do Estado liberal – igualdade e certeza como meios de justiça e segurança. E da legalidade num sentido formal, passa-se à legalidade material, pois é a legalidade substantiva que condiciona o poder, põe-no dentro de limites, circunscrevendo seu campo de ação material quanto a uma dada matéria, como meio de assegurar valores constitucionalmente específicos.” TÔRRES, **Direito tributário e direito privado**, p. 68-69.

expressamente previstos nos enunciados prescritivos e normas de direito privado na interpretação e aplicação das normas tributárias, inclusive para irradiação dos efeitos tributários.

Nesta trilha, calha a doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira:

[...] os institutos, conceitos e formas de direito privado são o que são segundo esse próprio ramo do direito, e conservam a sua identidade também quando tomados como elementos das normas sobre tributos, as quais devem apenas fixar-lhes os respectivos efeitos tributários, vale dizer, dar este ou aquele trato para fins de tributação sem lhes alterar a substância ou a natureza jurídica.⁴

No entanto, não se encontra inserta no limite interpretativo do art. 109, entretanto, a aplicação dos princípios gerais de direito privado no que tange especificamente na definição dos efeitos tributários.

Sobre o tema, ensina Hugo de Brito Machado:

Relevante é notar que o art. 109 do CTN refere-se aos princípios gerais de direito privado, e não às leis de direito privado. Assim, os conceitos, os institutos, as formas, prevalentes no direito civil, ou no direito comercial, em virtude de elaboração legislativa, prevalecem igualmente no direito tributário. Só princípios do direito privado é que não se aplicam para determinação dos efeitos tributários dos institutos, conceitos e formas do direito civil, ou comercial.⁵

Desta forma, cabe ao legislador, acaso determinado instituto, conceito ou forma de direito privado não se adeque à interpretação pretendida no direito tributário, promover a alteração da definição conceitual ou dos efeitos tributários do mesmo. Esta alteração conceitual só o poderia ser democraticamente efetuada por obra do legislador, e não do intérprete, a quem é expressamente vedado, por exegese, modificar o alcance dos conceitos e institutos de direito privado.

Tamanho a importância dos conceitos, instituto e formas de direito privado, que o próprio CTN, em seu art. 110, em reforço ao comando do art. 109, expressamente veda a alteração interpretativa daqueles definidos na Carta Magna, para fins de delimitação da competência tributária do Fisco:

⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 50.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 112.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

No caso do art. 110, o legislador vai mais além. Proíbe que não só o intérprete, como também o próprio legislador infraconstitucional promova a alteração dos institutos, conceitos e formas de direito privado previstos na norma constitucional respectiva a cada tributo e ente da federação, para alterar as competências tributárias previamente definidas pelo constituinte.⁶ Afinal, a Constituição Federal faz uso de signos próprios de ramos do ordenamento jurídico, os quais não podem ser alterados ou manipulados ao bel prazer do aplicador da norma. Destarte, o art. 110 do CTN assume a função de limitador da atividade do legislador ordinário no uso dos signos constitucionais oriundos do direito privado, quando da definição das competências tributárias.

Mais uma vez, importante o escólio de Heleno Tôrres:

Somente a “lei tributária” (e não a autoridade administrativa) poderá alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado quando estes não forem tipos constitucionalmente considerados como critérios para repartição de competências em matéria tributária [...] Quando o legislador exercita competências de direito tributário, construindo tipos e conceitos com outros já qualificados pelo uso das competências de direito civil ou comercial, submete-se a um regime constitucional de limitações, garantidores do patrimônio e da liberdade dos contribuintes. Vedação ao confisco, capacidade contributiva, mínimo existencial, não-cumulatividade, garantia da liberdade de tráfego, irretroatividade, dentre outros, são exemplos bem evidentes do que estamos querendo expressar. Assim, a interferência sobre conceitos de direito privado deve vir acompanhada de uma clara justificativa constitucional, porque se há algum primado a ser respeitado, este há de ser, sempre, o constitucional.⁷

De uma forma global, ambas as normas visam evitar abusos exegéticos por parte do Fisco no ato de interpretação da legislação tributária não só no ato de interpretação da norma tributária, mas também para definição de suas próprias competências e delimitação do fato tributável. Não seria crível que o

⁶ “Não há de se exigir que a Constituição tenha estabelecido a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas para que estes sejam inalteráveis pelo legislador. Basta que tenha utilizado um instituto, um conceito ou uma forma de direito privado para limitar a atividade adaptadora do legislador. Se a Constituição estabelecesse um conceito, evidentemente este seria inalterável pelo legislador, independentemente da regra do Código Tributário Nacional.” MACHADO, **Curso de direito tributário**, p. 113.

⁷ TÔRRES, **Direito tributário e direito privado**, p. 80 - 83.

exegeta pudesse impor o seu próprio conceito aos negócios jurídicos, conceitos, institutos e formas de direito privado, e assim, tornar maleável o âmbito de incidência da tributação a depender de cada sujeito e cada operação ou ato jurídico em concreto.

Direito tributário e direito privado são, ambos, ramos complementares e indissociáveis dentro do sistema normativo. Conforme lembra Luciano Amaro:

O direito civil, em todos os seus setores – direitos reais, direito das obrigações, direito de família, direito das sucessões -, fornece farta matéria prima para a lei fiscal. Os contratos, as relações de família, as questões sucessórias, a propriedade habitam a província tributária com foros de cidadania. Assim, por exemplo, em torno do contrato de compra e venda de imóvel, regulado pelo direito civil, a lei tributária pode estruturar uma ou mais relações tributárias; sobre o fato da transmissão do direito de propriedade, a lei tributária engendra a obrigação de recolher o imposto de transmissão; sobre o lucro que o vendedor apure, a lei estabelece a obrigação de pagamento do imposto de renda. Isto para não falar das obrigações tributárias formais que do mesmo fato podem resultar. Não menos relevo têm as figuras do direito comercial. A contribuição dos institutos ali regulados é muitíssimo grande: as sociedades mercantis, os títulos de participação societária, as demonstrações financeiras, os atos de comércio. A todo momento nos defrontamos com figuras do direito comercial que são familiares ao direito tributário.⁸

O direito privado, sobretudo por sua elaboração científica mais antiga, importou conteúdos e noções da teoria geral do direito, que o direito tributário importa e internaliza para possibilitar a adequada fruição de seus institutos e finalidades. A noção de obrigação e responsabilidade, os institutos de direito comercial e especialmente as limitações impostas às hipóteses de desconsideração da autonomia patrimonial são todos institutos de direito privado, cuja manutenção da significação no direito tributário são de extrema importância para a pacificação social, e para aqueles que legitimamente confiaram nos referidos institutos. Daí que o estudo da responsabilidade em sua origem no direito civil, e da estrutura da sociedade limitada originariamente concebida pelos direitos societário e comercial são de suma importância para a correta aplicação e delimitação destes institutos no direito tributário.

⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva. 2014, p. 31.

1.2 COMPLEXIDADE DA RELAÇÃO OBRIGACIONAL TRIBUTÁRIA E OS DEVERES DE COOPERAÇÃO ENTRE AS PARTES

A tributação, no seu cerne, é uma relação jurídica obrigacional estruturalmente semelhante à de direito civil, em que pese tenha origem no direito público, e não guarde estrita relação com a patrimonialidade inerente às relações civis.

Desta forma, o estudo da relação obrigacional no direito civil tem importante conteúdo para o estudo da relação obrigacional tributária. Mesmo embora a relação civilista se funda sob um viés patrimonialista das obrigações, o seu estudo e a forma como o processo obrigacional se desenvolve direcionado ao adequado adimplemento da prestação importa, e muito, para conhecer a natureza da obrigação tributária e definir os contornos de sua validade enquanto norma geral abstrata, e posteriormente, concreta.

Em linhas gerais, a obrigação é um vínculo jurídico no qual uma pessoa fica adstrita para com outra à realização de uma prestação. No direito tributário, de um lado, tem-se o Estado na qualidade de credor, e de outro lado, o devedor: o contribuinte ou os terceiros responsáveis⁹. A ressalva fica por conta da supremacia dentro desta relação titularizada pelo Estado, que goza de inúmeras prerrogativas inerentes à tutela do interesse público.

Para que se possa responsabilizar alguém por determinado ato ou fato jurídico, deve, primeiramente, existir uma obrigação que vincula o sujeito àquele fato ou ato. A obrigação é que dá origem à responsabilidade. A obrigação é ato jurídico originário. Mas ambos, – obrigação e responsabilidade – embora conceitos distintos, não existem sem o outro. Responsabilidade e obrigação são signos distintos e que ocupam lugares diferentes na relação obrigacional, mas complementares e indissociáveis. Para formar a relação obrigacional, obrigação e responsabilidade se jungem, e devem, necessariamente, coexistir. Não existe obrigação jurídica sem responsabilidade.

⁹ O signo “responsável” no Direito tributário é usado para referenciar os terceiros que não sejam os contribuintes do tributo. A referência é feita aos substitutos, sucessores ou responsáveis em sentido estrito, conforme será abordado adiante.

Na clássica lição de Orlando Gomes, “obrigação é um vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa fica adstrita a satisfazer uma prestação em proveito de outra.”¹⁰ A prestação aqui é entendida em sentido amplo, como um dever jurídico ao qual vincula-se o obrigado a cumprir.

Por trás de toda obrigação existe um dever jurídico através do qual fica o sujeito obrigado a atuar em conformidade com a norma contratual ou legal, sob a consequência de responder juridicamente pelo seu possível descumprimento. Daí que surge a pretensão ao titular do direito de prestação de exigi-la acaso descumprida, e via reflexa, a responsabilidade do devedor para com o credor da obrigação. Como uma faculdade para o credor, e uma sujeição para o devedor, a obrigação só pode surgir por prévia lei que assim o determine, ou por acordo de vontade contratado entre as partes.

A *responsabilidade*, por seu turno, conforme lembra De Plácido e Silva, “revela o dever jurídico em que se coloca a pessoa, seja em virtude de contrato, seja em face de ato ou omissão, que lhe seja imputado, para satisfazer a prestação convencionada ou para suportar as sanções legais que lhe são impostas.”¹¹ Portanto, a responsabilidade só encontra seu fundamento através da preexistência de um dever jurídico correspondente a uma obrigação.

O juízo de ser responsabilizado deve guardar uma vinculação com a liberdade de ação e capacidade de discernimento da conduta por parte do sujeito, o que lhe imputa aptidão para responder. O responsável é aquele que é capaz de discernir, de agir. Sua vinculação com a obrigação guarda causa relevante para a ocorrência ou o adimplemento daquela. Mesmo quando a figura do obrigado e do responsável não se assemelham, há um liame jurídico que interliga a responsabilidade do sujeito com a obrigação de outrem. O responsável deve ter capacidade para responder e influir sobre a obrigação.¹²

Leandro Paulsen salienta que “os fundamentos da responsabilidade, são, portanto, a liberdade, a possibilidade de escolher, o caráter injusto da ação e a causalidade entre os atos e omissões incorridos e os danos tomados em consideração”; o que influencia cabalmente no modo como a obrigação deverá ser

¹⁰ GOMES, Orlando. **Obrigações**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 2008, p. 15.

¹¹ DE PLÁCIDO E SILVA, Oscar Joseph. **Vocabulário Jurídico**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 2001. p. 713.

¹² Para mais detalhes, vide tópico 2.4.

cumprida, e as consequências jurídicas daí advindas. E adiante arremata, “a responsabilidade é um dos fundamentos de qualquer ordem normativa. Não fosse o homem capaz de escolher livremente e de ser responsabilizado por seus atos, não haveria sentido nas normas de conduta e nas respectivas sanções”.¹³

Portanto, a obrigação somente existe, porque há responsabilidade pelo seu cumprimento. Da mesma forma, só há responsabilidade pelo cumprimento, se houver obrigação pré-existente que a vincule. Só pode ser exigível – e não há sentido em obrigar juridicamente alguém a uma prestação se não pode ser exigida – porque um terceiro foi colocado na condição de responsável pelo seu cumprido. Descumprida a obrigação, ele será chamado a cumpri-la – e aqui reside a natureza coercitiva da obrigação. A responsabilidade é a coação jurídica na relação obrigacional. Sem a responsabilização, a obrigação jurídica seria inócua. Ambos são elementos distintos, mas essenciais e indissociados da aceção de dever jurídico. Obrigação e responsabilidade são duas faces da mesma moeda.¹⁴

A responsabilidade nasce no mesmo momento em que é contraída a obrigação, porque um não haveria de existir sem o outro. No entanto, a responsabilidade se mantém em estado de repouso, como simples potência na relação obrigacional. A responsabilidade, embora exista desde o início da relação obrigacional, somente virá a emergir como sujeição ao descumprimento da obrigação, vinculada a uma realidade concreta, a algo já ocorrido, é produto de juízo *ex post facto*. Portanto, da obrigação de cumprir a obrigação principal, caso descumprida passa-se à obrigação de ressarcir o credor pelo descumprimento, e inclusive, de reparar os danos causados.¹⁵

A divisão entre responsabilidade e obrigação, dentro da relação jurídica obrigacional, demonstra a sua complexidade.¹⁶ Torna-se possível visualizar a figura do credor, do devedor, e do responsável, e distinguir obrigação, dívida (dever de prestar), crédito (pretensão de exigir) e responsabilidade.

Esta concepção permite que terceiros possam ser alocados na relação jurídica obrigacional, sem serem titulares do débito. Por exemplo:

¹³ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 45.

¹⁴ *Ibidem*, p. 46.

¹⁵ *Ibidem*, p. 47/52.

¹⁶ Vide BRAGA, Paula Sarno; DIDIER JR., Fredie. **A obrigação como processo e a responsabilidade patrimonial**. *Juris Plenum*, Caxias do Sul, v. 6, n. 32, p. 69-82, mar. de 2010, p. 80.

determinado sujeito A é titular de uma prestação jurídica proveniente da reparação de um dano causado por B. Embora B seja o devedor originário da obrigação, a responsabilidade pelo seu cumprimento pode residir sobre o sujeito C, a depender do vínculo jurídico que B guarde com C. Cite-se, por epítome, a responsabilidade dos pais de responder pelos ilícitos causados pelos filhos (art. 932, inciso I, Código Civil - CC) e a relação do patrão de responder pelos danos causados pelos empregados (art. 932, inciso III, CC); bem como as figuras do substituto e do terceiro responsável no direito tributário.

Para imputar a responsabilidade a determinado sujeito, deve existir um liame jurídico entre o devedor e o responsável no sentido deste estar capacitado para agir a fim de evitar o ilícito, possibilitar ou facilitar o adimplemento da obrigação, ou até mesmo o juízo de ser punido pelo ato do devedor.

Mas de antemão, vale destacar que nem sempre o terceiro responsável, embora vinculado a determinada particularidade da obrigação (ou obrigado a fato correlato para que ela ocorra, como é o caso dos deveres instrumentais e de colaboração no direito tributário), integrará a mesma relação jurídica obrigacional que o devedor.

A depender da natureza da relação jurídica, ele será titular de obrigações e deveres outros, que embora vinculados à prestação principal, são fonte de sua própria relação jurídica ou com os fatos, com o credor ou o devedor da obrigação. Desta forma, em que pese o terceiro possa ser responsável por determinada obrigação do devedor, ele poderá o ser por relação própria, com o credor, com o devedor ou com a obrigação, e será sujeito de poderes e deveres distintos daqueles titularizados pelo devedor.

O que interessa saber, com fulcro na natureza da relação obrigacional importada da doutrina civilista é que: dívida e responsabilidade, bem como seus titulares e seus respectivos vínculos jurídicos, se distinguem dentro da relação obrigacional e a tornam um processo dinâmico e complexo, cuja natureza variará a depender do contexto em que está inserida.

Referido dinamismo da relação obrigacional pode ser bem visualizado na imbricação entre a clássica distinção das teorias unitárias e dualista utilizadas para classificar a relação obrigacional:

As teorias unitarista e dualista são formas distintas de descrever um mesmo fenômeno. A concepção dualista visualiza *dever* e *responsabilidade* como elementos distintos, sem perceber que integram um mesmo processo obrigacional. A visão unitarista, que parte da percepção dinâmica da obrigação, acentua o vínculo entre a responsabilidade e o dever: uma é sanção ao descumprimento de outro. Parece indiscutível, qualquer que seja a teoria adotada, que há duas situações jurídicas muito distintas: a *dívida* e a *responsabilidade*. Esse é o grande mérito da concepção dualista. Cada uma dessas situações pode ser titularizada por um sujeito distinto, razão pela qual se distinguem as figuras do devedor e do responsável. Ambos, porém, são sujeitos de uma situação jurídica material passiva e fazem parte de um mesmo vínculo obrigacional, examinado sob uma perspectiva dinâmica, sendo esse o grande mérito da visão unitarista.¹⁷

Na relação jurídica obrigacional há um fim único: o adimplemento da prestação principal. O direito a uma prestação é o poder jurídico, conferido a alguém, de exigir de outrem o cumprimento de uma prestação (conduta), que pode ser um fazer, um não-fazer, ou um dar coisa (dinheiro ou coisa distinta de dinheiro). A satisfação da obrigação ocorre com o cumprimento integral desta prestação no mundo físico¹⁸. Desta forma, a atual complexidade e dinamismo das relações jurídicas modernas “caracteriza-se por contar com uma sucessão de situações jurídicas de direito/poder/dever/ônus/sujeição etc. e, dentre elas, o dever jurídico e a responsabilidade.”¹⁹

Daí que Menezes Cordeiro afirma que “o vínculo obrigacional abriga, no seu seio, não um simples dever de prestar, simétrico a uma prestação creditícia, mas antes vários elementos jurídicos dotados de autonomia bastante para, de um conteúdo unitário, fazerem uma realidade composta.”²⁰

Como a obrigação se desenvolve no sentido de atender o adimplemento da prestação para com o credor, a complexidade das relações modernas imprimiu contornos dinâmicos às relações obrigacionais, que passam a ser vistas como processos tendentes a efetivar o cumprimento da obrigação.

Mas para que isto ocorra, a relação jurídica perpassa por fases como a sua constituição, desenvolvimento e caminha até seu adimplemento, que é a finalidade da obrigação. No desenrolar da complexidade da obrigação, surgem deveres instrumentais das partes – inclusive do terceiro responsável - que tendem a propiciar o bom adimplemento da obrigação, donde emerge o dever de cooperação

¹⁷ *Ibidem*, p. 82.

¹⁸ *Ibidem*, p. 79.

¹⁹ *Ibidem*, p. 82.

²⁰ CORDEIRO, António Manuel da Rocha e Menezes. **Da boa fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2001, p. 586.

entre os sujeitos da relação jurídica.

É neste sentido que a obrigação é vista em sua totalidade, como um processo dinâmico de cooperação entre as partes tendentes a propiciar o cumprimento da prestação jurídica pelo devedor.

Clovis Couto e Silva, em trabalho específico sobre o tema, ressalta a unicidade da relação obrigacional, e o surgimento dos deveres acessórios:

A relação obrigacional tem sido visualizada, modernamente, sob o ângulo da totalidade. O exame do vínculo como um todo não se opõe, entretanto, à sua compreensão como processo, mas, antes, o complementa. Como totalidade, a relação obrigacional é um sistema de processos. (...) A relação obrigacional pode se entendida em sentido amplo ou em sentido estrito. Lato sensu, abrange todos os direitos, inclusive os formativos, pretensões e ações, deveres (principais e secundários, dependentes e independentes), obrigações, exceções e, ainda, posições jurídicas. Stricto sensu, dever-se-á defini-la tomando em consideração os elementos que compõe o crédito e o débito, como faziam os juristas romanos.²¹

O que interessa ao credor é o adimplemento integral da prestação obrigacional. E é com a finalidade de cumprimento desta que a relação obrigacional se desenvolve, e a partir dela se originam os deveres instrumentais e de cooperação entre as partes.²²

O cumprimento da obrigação principal passa a ser a sua finalidade, donde se desenvolvem seus elementos fracionários (créditos, débitos, deveres acessórios e sujeições) e formam uma unidade complexa com vistas ao adimplemento principal.

A inclusão dos deveres acessórios de conduta na relação contratual, feita em grande parte por aplicação da regra da boa-fé, importa muito para o adequado adimplemento da obrigação, sobretudo a tributária, quando elementos mais precisos e adequados para mensurar a real extensão da obrigação tributária dependem da colaboração do próprio contribuinte ou de terceiros conectados àquele ou ao próprio fato gerador.

²¹ COUTO E SILVA, Clóvis Veríssimo do. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: FGV, 2007, p. 19.

²² “Se em toda a ordem jurídica a cooperação é pressuposto abstrato e geral, no Direito das Obrigações, centrado na noção de prestação como conduta humana devida, a cooperação é nuclear, pois através da relação obrigacional o interesse de uma pessoa é prosseguido por meio da conduta doutra pessoa, de modo que a colaboração entre sujeitos de ordem obrigacional, - a colaboração intersubjetiva – é uma constante intrínseca das situações.” MARTINS-COSTA, Judith. **Do adimplemento e da extinção das obrigações**. In: TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo. *Comentários ao novo Código Civil: do direito das obrigações*. vol V. tomo I. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 24.

A cooperação entre as partes, destarte, se transfere para o núcleo da relação obrigacional, no sentido de possibilitar que o adimplemento da prestação ocorra de forma integral:

Passou-se a ver a relação obrigacional como um processo ou sistema de processos e como totalidade. A ideia de cumprimento passou a fazer parte do núcleo da obrigação. Esta relação complexa é considerada, atualmente, como uma relação de cooperação, o que tem permitido o desenvolvimento de conceitos como de obrigações principais e acessórias, deveres secundários, deveres acessórios ou especiais de conduta.²³

Adaptada esta concepção ao direito tributário, a obrigação tributária pode ser visualizada como um processo dinâmico e complexo, estabelecido numa relação de interdependência entre os deveres impostos ao contribuinte e aos terceiros com a finalidade de facilitar ou propiciar o adequado adimplemento do tributo. Somente pela imposição de deveres de conduta aos contribuintes ou a terceiros, (nominado como obrigações acessórias no direito tributário) e da responsabilidade tributária, é que se torna possível promover a tributação dos fatos impositivos previstos no sistema tributário brasileiro. É o dever de cooperação no núcleo da relação obrigacional que, transportado para o direito tributário, sobretudo pela tendencial parcialidade da presença do Estado em um dos polos da obrigação, legitima a imposição de obrigações e responsabilidades a terceiros ora como colaboradores, ora como garantidores do crédito tributário. Neste quadro, é possível visualizar a complexidade e dinamismo da relação obrigacional tributária, a se desenvolver como um processo direcionado a possibilitar o correto adimplemento do tributo.

1.3 OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

No direito tributário, as obrigações são divididas pelo Código Tributário Nacional entre principais e acessórias. São disciplinadas em linhas gerais pelo art. 113 do CTN:

²³ PAULSEN, **Responsabilidade e substituição tributárias**, p. 50.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

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

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

Conforme se observa, o art. 113 do CTN denomina como obrigação principal a de prestar dinheiro – obrigação de dar, e que tem por objeto o pagamento do tributo (art. 3º, CTN) ou de penalidade pecuniária (multa). A obrigação principal, conforme a própria dicção do § 1º do art. 113, “surge com a ocorrência do fato gerador”, definido posteriormente no art. 114 do CTN como “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Desta forma, o surgimento da obrigação principal “dá-se apenas no instante em que ocorre o evento relatado no antecedente de uma norma individual e concreta, ou seja, no átimo em que é constituído o fato jurídico tributário.”²⁴

O mesmo, entretanto, não ocorre com as obrigações acessórias. Obrigações acessórias são prestações “positivas ou negativas”, instituídas “no interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos” (§ 2º, art. 113, CTN). Consistem em obrigações de fazer, não fazer ou tolerar impostas pela lei a determinado sujeito que não necessariamente o contribuinte. São instituídas no intuito de serem úteis ao recolhimento de dados ou registros que possibilitem a apuração dos fatos tributários ou na facilitação da arrecadação de tributos no interesse da Fazenda Pública.

Na trilha da doutrina de Regina Helena Costa, “tais deveres, materializáveis em prestações diversas, podem consistir, exemplificadamente, tanto na própria apuração da quantia a ser paga a título de tributo, hipótese do chamado lançamento por homologação (art. 150, CTN), como na expedição de notas fiscais, preenchimento de declarações, prestação de informações ou escrituração de livros.”²⁵

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 285.

²⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 171.

O fato gerador da obrigação acessória foi disciplinado em linhas gerais pelo art. 115 do CTN, *in verbis*: “fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.” Destarte, há de se observar que a obrigação acessória não demanda a prévia realização de determinado fato pelo contribuinte previamente classificado no antecedente da norma. Seu surgimento decorre da imposição legal ao sujeito passivo de determinar que realize determinado fato ou ato em benefício da administração fiscal ou do próprio crédito tributário.

Releva notar que a obrigação principal ocorre pela realização de determinado fato no mundo fenomênico classificado pela norma como gerador da obrigação tributária. A obrigação acessória, no entanto, decorre da imposição legal de realização da prestação de determinada obrigação ou abstenção em prol do Fisco. A par de uma obrigação, uma prestação determinada, é um dever normativo imposto pelo ordenamento. Deflagra-se pela imposição legal de fazer, não-fazer ou tolerar direcionada a determinado sujeito chamado pela norma a colaborar com a administração tributária. Para sua ocorrência, basta que o sujeito passivo se enquadre na hipótese jurídica delineada pela norma.

Explicando esta dicotomia entre obrigação principal e acessória, Sacha Calmon Navarro Coelho ensina que “O CTN diz que a obrigação principal surge a com a ocorrência do fato gerador (§ 1º), mas que a acessória decorre apenas da legislação tributária (§ 2º). Assim, a principal exige o acontecer de um fato jurígeno, e a acessória, não (que esta decorre apenas de comandos legais).”²⁶

Neste quadro, sobreleva lembrar que tanto as obrigações principais, quanto as acessórias, por imporem deveres de ordem tributária ao sujeito passivo, devem necessariamente ser veiculadas por lei, conforme reserva legal imposta pelo art. 96 do CTN:

As obrigações principais (de pagar) estão sob reserva legal absoluta (art. 150, I, da CF e 97, V, do CTN), dependendo de lei que defina seus diversos aspectos. Assim é que tanto a instituição de tributo, como o estabelecimento da obrigação de terceiro de pagar tributo devido por outrem na condição de substituto ou de responsável e, ainda, a cominação de penalidades dependerão de tratamento legal exaustivo, não admitindo delegação ao Executivo. As obrigações acessórias têm como conteúdo, por exemplo, a

²⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 587.

emissão de documentos fiscais, a elaboração e guarda de livros fiscais e a apresentação de declarações ao Fisco. Podem obrigar, ainda, a simples abstenções, como quando a legislação veda ao transportador carregar mercadoria sem nota. A referência à “legislação tributária” como fonte das obrigações acessórias, no art. 115 do CTN, remete à definição constante do art. 96 do CTN, que abrange os decretos e normas complementares, principalmente as instruções normativas e portarias.²⁷

A obrigação acessória, em que pese o equívoco da denominação “acessória”, é autônoma em relação à obrigação principal. O signo “acessoriedade” denota relação de submissão ou vinculação a determinada prestação principal. No entanto, a obrigação “acessória” veiculada pelo direito tributário nada tem de acessória em relação a principal. Trata-se obrigação autônoma à obrigação principal e subsiste mesmo que devidamente adimplida a prestação de pagamento do tributo a que se referem.

Estes deveres instrumentais são estatuídos para propiciar a efetiva fiscalização e arrecadação de tributos, objeto da obrigação principal, ainda que a situação fática específica não revele a exigência daquele, como é a hipótese das inúmeras obrigações impostas a terceiros que não guardam correlação com o fato gerador ou com o contribuinte, e são chamados a colaborar com o Estado prestando informações a depender da natureza de seu negócio²⁸. Tratam-se de obrigações impostas no sentido de fornecer informações para a adequada averiguação dos fatos geradores ou facilitar a arrecadação tributária. Aqui, portanto, é possível verificar a relação de interdependência da obrigação dita acessória, para com a obrigação principal de pagar o tributo, no sentido de facilitar ou propiciar seu adequado adimplemento.

A doutrina estrangeira, principalmente na Alemanha, Portugal e Espanha, há muito a concepção da obrigação tributária é estudada como uma relação jurídica complexa e dinâmica, interdependente entre contribuinte e terceiros:

Cuando se habla de obligación tributaria se piensa ante todo en la obligación del pago del tributo, o lo que es igual, la deuda tributaria de carácter pecuniario, o simplemente deuda tributaria. Ciertamente, la obligación de pagar se encuentra en el centro de la relación jurídica considerada en su totalidad y girando en torno suyo están todas las demás obligaciones. Dicha obligación de pago no agota por sí misma la relación jurídica, existiendo más bien otra serie de relaciones jurídicas que se

²⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 200.

²⁸ PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa**: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 44.

extienden sobre ella formando círculos concéntricos cuyos efectos parciales posibilitan paulatinamente su realización. Esta compleja situación se explica por las muy distintas formas en que se manifiestan nuestras relaciones económicas lo cual exige, antes de que cada una de ellas pueda ser objeto de regulación jurídica inmediata e individual, que el poder estatal intervenga de forma oportuna con el fin de dejarlas libres de adherencias.²⁹

Daí que se pode falar que a obrigação tributária – de uma forma geral – é dinâmica e complexa a ponto de formar uma série de deveres colaterais a terceiros conectados com o contribuinte, ao fato gerador, ou de alguma forma ao Estado, na medida em que possam – dentro de sua capacidade econômica e jurídica – praticar atos relevantes em prol da administração tributária para possibilitar o adimplemento da prestação tributária principal: a de pagar o tributo.

As obrigações tributárias ditas acessórias encontram seu fundamento na colaboração dos cidadãos para com a sociedade. Todos os sujeitos, independentemente de ostentarem capacidade passiva, são chamados a colaborar a depender da sua relação com o fato gerador ou com o contribuinte.

Para ser sujeito de um dever instrumental, não importa se o sujeito passivo é contribuinte, substituto ou responsável tributário. Todos os cidadãos podem vir a ser obrigados pela lei ao cumprimento de obrigações acessórias, face ao dever fundamental de colaboração com o Fisco.

Inclusive, até mesmo sujeitos que gozam de imunidade ou isenção em relação a determinado tributo, hipótese em que não há em prestação pecuniária por parte do sujeito passivo, são chamados a colaborar com a sociedade e cumprir com as obrigações acessórias lhes impostas, sob pena de sanções dele exigíveis:

Mesmo pessoas imunes ou isentas podem ser obrigadas ao cumprimento de deveres formais. Os arts. 175, parágrafo único, e 194, parágrafo único, do CTN, aliás, são expressos a respeito da necessidade de cumprimento das obrigações acessórias e de submissão à fiscalização também por parte das empresas que eventualmente não estejam sujeitas ao pagamento de determinado tributo. Há precedente do STJ inequívoco nesse sentido: “os deveres instrumentais, previstos na legislação tributária, ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, uma vez que vinculam, inclusive, as pessoas físicas ou jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal”. Também o STF afirma: “O fato de a pessoa jurídica gozar da imunidade tributária não afasta a exigibilidade de manutenção dos livros fiscais.”³⁰

²⁹ NAWIASKY, Hans. **Steuerrechtliche Grundfragen**, Munique, 1926. Traduzida para espanhol por Romallo Massanet com o título “Cuestiones fundamentales de derecho tributario”, Madri: Centro de Publicações do Ministério da Fazenda, 1983, p. 54.

³⁰ PAULSEN, **Curso de direito tributário**, p. 200.

Desta forma, às obrigações impropriamente nominadas como acessórias pelo código tributário nacional, caberia a denominação de obrigações instrumentais ou de conduta.

Nas duas últimas décadas, observou-se uma maior imposição de deveres instrumentais ao contribuinte ou a terceiros, que visam situar a geração da norma individual e concreta, impondo a eles senão a obrigação de efetuar o próprio lançamento da obrigação, pelo menos auxiliar o Fisco nesta tarefa. As obrigações acessórias passaram ocupar posição de destaque no direito tributário diante da infinidade de imposições legais ao contribuinte e a terceiros que possuem informações de interesse do Fisco, no sentido de aprimorar a arrecadação tributária; inclusive, com a imposição das mais variadas sanções na hipótese de descumprimento.³¹

E possuem papel de relevante importância, conquanto relatam em linguagem os eventos do mundo social que visam construir a pretensão impositiva. A importância da conversão do evento social em linguagem através dos deveres instrumentais é elucidada por Paulo de Barros Carvalho, ao lembrar que “Os fatos jurídicos são enunciados lingüísticos denotativos, protocolares, tipicamente colocados no antecedente de normas individuais e concretas, emitidos, portanto, em função prescritiva, num determinado momento do processo de positivação do direito. Esse segmento de linguagem, cuja compostura é fundamental para desencadear a regulação jurídica das condutas sociais, é produzido a partir de outros segmentos lingüísticos que lhe servem de suporte, e, na esfera do direito tributário, tais segmentos, em grande parte, são ao produto da satisfação dos deveres instrumentais ou formais.”³²

³¹ Acaso descumpridos determinados deveres acessórios, ou praticado determinado ilícito tributário tipificado pela norma como objeto de sanção, a penalidade pecuniária previamente descrita na legislação se converterá em obrigação principal relativamente a ele (§ 3º do art. 113, CTN). Sacha Calmon Navarro Coelho, em comentário ao § 3º, adverte: “Por primeiro, há o dever de pagar o tributo e de fazer e não fazer determinados atos. O contribuinte não paga o tributo, não pratica o ato devido ou viola abstenção obrigatória. Em qualquer dessas circunstâncias, há o cometimento de ilícitos (descumprimento de dever legal ou contratual). É-lhe, então, aplicada uma multa (sanção pecuniária). Em não sendo paga a multa, o dinheiro dela decorrente “se integra” ao dinheiro decorrente do tributo. É isso o que se quer dizer com a redação do § 3º, predicando uma conversão (absurda) de multa em tributo, seres deonticamente distintos.” COELHO, **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 589.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 184.

Na contramão das benesses que a instituição das obrigações instrumentais trazem, é curial observar a proporcionalidade na sua instituição, sob pena de se tornar onerosa em demasia para o sujeito passivo. Paulsen adverte que “é fundamental que tais obrigações não sejam impostas em quantidade exagerada, com sobreposições ou elementos desnecessários, em formatos variados ou de difícil manejo, tampouco que não haja arbitrariedade quanto ao modo de acesso e ao prazo para apresentação de documentos e justificação dos registros, quando solicitados.”³³ É nesta seara que o princípio da proporcionalidade clama aplicação a fim de vedar a imposição de deveres demasiados difíceis de cumprir ou que sejam onerosos demais ao sujeito passivo.

A instituição de obrigações acessórias tem relevante importância na alocação da responsabilidade pelos contribuintes. Como deveres originários, por vezes curiais ao lançamento ou até o próprio adimplemento da obrigação tributária principal – a de pagar o tributo - seu descumprimento pode ensejar a responsabilização do contribuinte através da imposição de multas ou sanções administrativas, ou até mesmo atraindo-o para o polo passivo da obrigação tributária principal para responder ao lado do contribuinte originário do tributo. Observe-se, e aqui se correlaciona a noção de obrigação oriunda do direito civil, que a imposição destas obrigações de conduta a terceiros vinculados ao fato gerador e à obrigação principal é direcionada ao adimplemento adequado do tributo, a obrigação tributária nominada principal. Daí que o seu descumprimento, a par de originar a imposição de multas e outras sanções restritivas, também pode vir a implicar na sua alocação no polo passivo da obrigação tributária principal como co-responsável pelo seu adimplemento, conforme será estudado.

1.3.1 Crítica ao estudo da relação obrigacional de direito privado para explicar a obrigação tributária

No item 1.1 deste trabalho, discorreremos sobre o estudo da natureza da relação obrigacional com raízes no direito civil para demonstrar que a relação obrigacional tributária é um processo dinâmico e complexo direcionado ao adequado adimplemento do tributo.

³³ PAULSEN, **Capacidade colaborativa**, p. 44.

Entretanto, importa destacar que parte da doutrina critica a partida da concepção obrigacional importada do direito civil para entender a natureza da relação obrigacional no direito tributário. José Souto Maior Borges³⁴ foi um dos maiores críticos desta concepção, cuja posição vem acompanhada por Regina Helena Costa e Sacha Calmon Navarro Coelho³⁵. Ao assumirem uma filiação kelseniana, entendem que a relação jurídica tributária não é travada entre os sujeitos, mas entre sujeito e ordenamento, numa sujeição de poderes outorgados e deveres jurídicos impostos pela norma. O ordenamento impõe a determinado sujeito o dever de prestar determinada obrigação em prol do Fisco, e a este o poder de exigí-la.

Segundo perfilham, a obrigação tributária se contradiz com a obrigação oriunda do direito civil conquanto esta se revista de caráter eminentemente patrimonial; e destarte, não haveria como legitimar no direito tributário as obrigações puramente acessórias, despidas de cunho patrimonial, já que não passam de deveres instrumentais impostos pelo ordenamento. Destarte, a obrigação tributária não se constituiria num vínculo entre os sujeitos, mas sim num dever jurídico imposto ao sujeito passivo na forma como tipificado pela legislação. A relação jurídica se daria entre os sujeitos e o ordenamento, numa sujeição de poder exigir e dever de prestar. Sintetizando a questão, anota Regina Helena Costa:

José Souto Maior Borges, no entanto, não vê desse modo os vínculos existentes em matéria tributária, construindo doutrina distinta. Ensina que a obrigação não constitui uma categoria lógico-jurídica, mas jurídico-positiva, e, portanto, incumbe ao direito positivo definir os requisitos necessários à identificação de um dever jurídico qualquer como sendo um dever obrigacional. Daí que a patrimonialidade será ou não um requisito da obrigação, conforme esteja pressuposta ou não em norma de direito obrigacional. Segundo seu raciocínio, portanto, a obrigação tributária é um dever jurídico tipificado no Código Tributário Nacional e, assim, terá o perfil que este traçar, não cabendo aplicar--se o regime jurídico das obrigações em outros quadrantes do Direito, revestidas que estão de características próprias desses domínios, como é o caso, por exemplo, da patrimonialidade. Revendo a orientação que vínhamos adotando, entendemos que tal pensamento expressa de maneira mais adequada o modo pelo qual o direito positivo trata da obrigação tributária.³⁶

³⁴ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**: uma introdução metodológica. 2ª ed. São Paulo: Malheiros. 2001, p. 38-40.

³⁵ COELHO, **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 587-588.

³⁶ COSTA, **Curso de direito tributário**, p. 172.

Desta forma, a noção de patrimonialidade – e voluntariedade – inerente ao estudo das obrigações no direito civil importaria na equivocada aceção da obrigação tributária, sobretudo as acessórias, em que muitas vezes resta ausente o requisito patrimonial.

Em que pese percuciente a crítica, a aceção encartada pelos renomados doutrinadores não exclui o estudo da obrigação privatista para entender a natureza da obrigação tributária. A doutrina apresentada por ambos convive harmonicamente de forma a integralizar a noção de obrigação importada do direito civil aqui defendida.

A obrigação é uma categoria jurídico positiva, não é instituto exclusivo do direito civil, embora nele muito estudado³⁷. Materializa a imposição de um dever jurídico, estatuído pela lei ou por contrato entre as partes, a que se sujeita o obrigado. A obrigação é um vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa fica adstrita a satisfazer uma prestação em proveito de outra.

Embora fundada sob o viés patrimonialista, importa conhecer a teoria da relação obrigacional no direito civil, conquanto ela primeiramente tenha explicado a natureza da relação jurídica obrigacional como um processo dinâmico e complexo direcionado ao adimplemento da prestação principal.

E é assim que também ocorre no direito tributário, embora com contornos outros. Não se jungem todos os elementos relação obrigacional do direito civil na integralidade, nem se vincula ao seu conceito. O fato de a noção de obrigação tributária ter raízes na obrigação do direito civil não a torna uma relação eminentemente patrimonial. Apenas explica sua complexidade e dinamismo, e que a relação obrigacional é um processo tendente a propiciar o adequado adimplemento da obrigação. Não se desenvolve apenas de forma linear.

A relação de obrigação é outra no direito tributário, e com particularidades distintas. O que se aproveita do direito civil é o seu fundamento e o modo como se desenvolve, para entender e explicar os fenômenos tributários,

³⁷ Vide as obras já citadas: COUTO E SILVA, Clóvis Veríssimo do. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: FGV, 2007; BRAGA, Paula Sarno; DIDIER JR., Fredie. **A obrigação como processo e a responsabilidade patrimonial**. Juris Plenum, Caxias do Sul, v. 6, n. 32, p. 69-82, mar. de 2010; GOMES, Orlando. **Obrigações**. 17^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008; e também GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 11^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014; PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: teoria geral das obrigações**. 26^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014; FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil: Obrigações**. 8^a ed. Salvador: JusPodivm, 2014.

sobretudo a vinculação aos sujeitos passivos, em especial o fundamento de imposição de obrigações a terceiros desvinculados do fato gerador chamados a colaborar com a administração tributária.

Ademais, a obrigação tributária é composta de fatos distintos, sujeições, deveres e poderes também distintos dentro da mesma relação obrigacional, ou em relações diferentes se auto complementando, tudo imposto pela lei conforme a teoria kelseniana. E aqui ambas as teorias se imbricam.

A obrigação tributária, tanto principal quanto acessória³⁸, são nada mais nada menos, que deveres jurídicos impostos pelo ordenamento. Não há na obrigação tributária o requisito da voluntariedade, e em muitos casos, nem mesmo da patrimonialidade. E aí reside a diferenciação básica entre a obrigação tributária e a concebida no direito privado, especificamente no direito civil.

E embora as obrigações acessórias não denotem o conteúdo da patrimonialidade, não deixam de se classificar como obrigações: deveres jurídicos impostos para o cumprimento de uma prestação em proveito do credor, no caso, o Estado. O requisito da patrimonialidade, embora ausente, *prima facie*, nas obrigações acessórias, não lhe retira o caráter de obrigação. Há uma prestação a ser entregue ao credor da obrigação.

Ademais, as obrigações acessórias possuem papel de relevante importância no adequado adimplemento da obrigação principal, embora a elas mantenham sua autonomia. Isto porque, os deveres instrumentais impostos ou ao sujeito passivo, ou a terceiro, visam ora facilitar a arrecadação do tributo, ora traduzir em linguagem para o Fisco a adequada acepção de informações que possibilitem mensurar os critérios da obrigação tributária, se relacionando num vínculo de reciprocidade e interdependência direcionado a um fim: o adequado adimplemento da obrigação principal.

Leandro Paulsen, em obra específica sobre a relação de colaboração do contribuinte com a administração tributária, descreve a conexão que as obrigações acessórias guardam com a própria efetividade de aplicação da lei tributária:

³⁸ Inclusive, o art. 122 do CTN possui conteúdo prescritivo ao regular que “sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituem seu objeto”, a adstringir a imputação do sujeito passivo somente ao ordenamento. Não por menos, o art. 123 estabelece que as convenções particulares não podem ser opostas ao Fisco para delinear os sujeitos passivos.

No âmbito do Direito tributário, os deveres de colaboração estão presentes em um numero enorme e crescente de obrigações acessórias instituídas para que as pessoas facilitem informação ao fisco quanto às suas próprias operações e de terceiros, emitam documentos e mantenham registros. Também se revelam em obrigações instituídas para que participem da arrecadação, realizando apurações, retenções e repasses relativos a tributos devidos por outras pessoas com as quais estejam vinculadas ou realizem negócios. Essas obrigações estão no direito estrangeiro e no direito pátrio, porquanto são absolutamente inerentes à tributação, necessárias mesmo que para que tenha efetividade.³⁹

As “obrigações acessórias”, destarte, assumem papel de relevante importância na implantação do tributo. Paulo de Barros Carvalho, embora não cunhe as obrigações acessórias de “obrigações”, e sim “deveres instrumentais ou formais⁴⁰”, apresenta importante contributo para a visão de que as obrigações acessórias se desenvolvem para atender o adequado adimplemento da principal:

Falando pela via direta, o plexo de providências que as leis tributárias impõem aos sujeitos destinatários, e que nominamos de deveres instrumentais ou formais, como logo adiante será elucidado, tem como objetivo precípua relatar em linguagem os eventos do mundo social, sobre os quais o direito atua, no sentido de alterar as condutas inter-humanas, para atingir seus propósitos ordinatórios. Tais deveres assumem, por isso mesmo, uma importância decisiva para o aparecimento dos fatos tributários, que, sem eles, muitas vezes, não poderão ser constituídos juridicamente. [...] É extremamente significativa a participação dos deveres instrumentais na composição da plataforma de dados que oferecem condições à constituição do fato jurídico tributário. Só não chega ao nível do absoluto porque a atividade fiscalizadora do ente que tributa disporá sempre de formas suplementares para surpreender o procedimento do sujeito passivo, elaborando, por outros meios de prova, a documentação necessária para dar corpo ao enunciado factual. Mas, em termos de normalidade jurídica, cogitando-se do que seria o comportamento regular do destinatário da regra tributária, a prestação atinente aos deveres formais é a base sobre a qual vai sustentar-se a formação do fato.⁴¹

Assim, o afunilamento epistemológico vertido da acepção de obrigação no direito civil para o direito tributário, permite a adequada compreensão da natureza da obrigação tributária. Em que pese ausente o conteúdo patrimonial nas obrigações acessórias, não deixam de ser obrigações em seu significado de dever jurídico, direcionadas, desde o seu nascimento, a um fim determinado de satisfazer adequadamente o pagamento do tributo.

³⁹ PAULSEN, **Capacidade colaborativa**, p. 12.

⁴⁰ A concepção de obrigação importada do direito privado, para Paulo de Barros Carvalho, somente é aplicável às obrigações principais. Neste sentido: “De tudo quanto se expôs até aqui, teríamos uma relação jurídica de conteúdo patrimonial, conhecida por “obrigação tributária”, e numerosos vínculos cuja prestação não pode exprimir-se monetariamente, tecendo a rede informativa básica para a constituição do laço obrigacional.” CARVALHO, **Fundamentos jurídicos da incidência**, p. 185.

⁴¹ CARVALHO, **Fundamentos jurídicos da incidência**, p. 182-183.

Luciano Amaro bem esclarece que “a obrigação, no direito tributário, não possui conceituação diferente da que lhe é conferida no direito obrigacional comum. Ela se particulariza, no campo dos tributos, pelo seu objeto, que será sempre uma prestação de natureza tributária, portanto um dar, fazer ou não fazer de conteúdo pertinente a tributo.” E arremata “é pelo objeto que a obrigação revela sua natureza tributária.”⁴²

Destarte, é possível definir a obrigação tributária como um vínculo jurídico entre os sujeitos, determinado pelo ordenamento jurídico, consistente na realização de uma prestação por parte do sujeito passivo, derivada da norma, gerando o direito contraposto do sujeito ativo de exigir. O que não se pode perder de vista é que as obrigações acessórias são instituídas para propiciar o adequado adimplemento das obrigações tributárias principais pelos contribuintes.

Portanto, a concepção externada por Regina Helena Costa e José Souto Maior Borges não exclui a noção da relação obrigacional do direito civil, mas a ela se complementa. A sujeição de deveres e poderes é, e só o pode ser imposta pelo ordenamento. Mas o vínculo que interliga os sujeitos da relação jurídica não é só com o ordenamento, é antes entre eles, a legitimar e validar a imputação normativa direcionada pelo ordenamento a eles.

E é o exame da sua natureza obrigacional – e aqui importa muito a noção de obrigação, cujo estudo tem origens no direito civil⁴³ –, que possibilitará o exame da condição de validade não só da norma geral, mas também da formação e validação da norma concreta individual em relação ao ordenamento jurídico. Em determinadas situações, a norma se distancia do texto legal para alcançar a exegese constitucional ou sua aplicabilidade prática. Para tanto, é necessário o estudo da natureza do dever jurídico imposto pelo ordenamento. Por isto, não se pode simplesmente admitir que as obrigações são deveres jurídicos impostos pelo ordenamento. Antes, é necessário examinar como se formam, qual sua natureza, e como o vínculo obrigacional interliga os sujeitos; até porque o Código Tributário Nacional qualifica como sujeito passivo não só o contribuinte, mas também terceiros que são eleitos como devedores de obrigações acessórias e deveres de garantia outros que os vinculam, por vezes, com o próprio tributo.

⁴² AMARO, **Direito tributário brasileiro**, p. 258.

⁴³ Conforme abordado no item 1.2.

Desta forma, a instituição da obrigação sem cunho patrimonial, antes de ser norma, passa pelo crivo da validação da ligação entre os sujeitos e da capacidade destes de agir, o que remete novamente ao estudo da relação obrigacional como um processo dinâmico e complexo. O estudo das obrigações importa para o estudo da responsabilidade tributária, na medida em que dá os contornos das hipóteses nas quais determinado sujeito poderá ser responsabilizado pelo descumprimento da obrigação que lhe competia.

1.4 RESPONSABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

No direito tributário, a expressão “responsável tributário” é utilizada para designar o terceiro responsável pela dívida (obrigação principal) do contribuinte, ou por determinada obrigação instrumental que lhe impute a condição de sujeito passivo (como a de retenção, pelo substituto). O responsável tributário é aquele terceiro que guarda um vínculo com o contribuinte ou com o fato gerador do tributo, e por isto, tem a capacidade de influir na adequada arrecadação deste.

A referência à responsabilidade no Código Tributário Nacional⁴⁴ é reservada para indicar a posição do “terceiro como responsável”; não do próprio contribuinte em si. Tanto o contribuinte quanto o responsável, podem ser alocados no polo passivo da obrigação tributária a depender da relação que guardem entre eles, ou com o fato gerador.

Embora revestida de certa imprecisão conceitual, a definição da sujeição passiva no CTN está estampada no art. 121, *in verbis*:

Art. 121 - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

⁴⁴ A responsabilidade tributária assemelha-se abstratamente à responsabilidade civil. Ambas demandam uma conduta positiva ou omissiva/comissiva que importem no descumprimento de determinada obrigação para deflagrar a responsabilização do agente. Em ambos os casos, o nexa causal entre o descumprimento do dever próprio, a conduta e o dano devem estar presentes. No entanto, o regramento destinado à regular a responsabilidade tributária no CTN é totalmente distinto daquele previsto no direito civil. Destarte, podem ser elencadas inúmeras diferenças entre ambas, dentre as quais, destaca-se três basilares: enquanto no direito tributário a responsabilidade e seus consectários só podem ser deflagrados se houver previsão legal, no direito civil admite-se a contração da responsabilidade contratual. Ademais, há regramento específico em cada ramo acerca do inadimplemento e seus consectários, tal como a mora, multas e penalidades, etc. E por fim, vale lembrar que a responsabilidade civil pressupõe a aptidão/capacidade do agente de responder pela obrigação, enquanto a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil em geral do sujeito.

- I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
- II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Contribuinte é aquele que realiza o fato jurídico tributário, guarda “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, e é alocado no antecedente da norma como sujeito passivo da obrigação tributária.

Paulo de Barros Carvalho lembra que:

A Constituição não designa, denotativamente, quem deva ser o sujeito passivo das exações cuja competência legislativa outorga às pessoas políticas. Deixa a cargo do legislador ordinário não só estabelecer o desenho estrutural da hipótese normativa, que deverá girar em torno daquela referência constitucional, mas, além disso, escolher o sujeito que arcará com o peso da incidência fiscal, fazendo as vezes de devedor da prestação tributária. Cada regra-matriz de incidência tributária, delineada pela autoridade legislativa, há de apanhar um sujeito, segundo o critério de sua direta e pessoal participação no aspecto material da norma, configurando-o como contribuinte, e fazendo-o constar no conseqüente tributário, na qualidade de sujeito passivo.⁴⁵

Desta forma, por exclusão, aquele que não guarde relação direta com o fato gerador, e seja alocado como sujeito passivo da obrigação tributária, será o responsável tributário:

Há oportunidades, porém, em que outras pessoas participam do acontecimento descrito na hipótese tributária, mantendo proximidade apenas indireta com aquele ponto de referência. Está entre tais sujeitos a opção do legislador, em ordem à escolha do responsável pelo crédito tributário, em caráter supletivo do adimplemento total ou parcial da prestação. Eis o autêntico responsável, surpreendido no próprio campo da concretização do fato, embora ligado a ele por laços indiretos, e trazido ao contexto da relação jurídica para responder subsidiariamente pelo debitum.⁴⁶

Conforme se observa da dicção do art. 121 do CTN, tanto o contribuinte quanto o responsável podem vir a ser obrigados ao pagamento do tributo, sujeitando-se à execução forçada na hipótese de inadimplemento. Mas suas obrigações possuem naturezas, regras matrizes e fatos geradores distintos.

O contribuinte é obrigado ao pagamento do tributo por vínculo contributivo com o Estado, forte no dever de pagar tributos. O terceiro, por seu turno, é alocado na condição de responsável em decorrência de seu dever de colaboração

⁴⁵ CARVALHO, **Fundamentos jurídicos da incidência**, p. 177.

⁴⁶ *Ibidem*, p. 178.

com a sociedade e com a administração pública. Ambos, no entanto, devem estar interligados entre si, ou através do fato gerador do tributo.

O responsável não é o contribuinte originário do tributo, não é o agente produtor da relação jurídica que originou o fato gerador do tributo. O responsável tributário é o terceiro que possui vínculo jurídico outro, com o contribuinte ou com o fato gerador do tributo, que lhe possibilita influir no adimplemento deste, na sua mensuração ou na adequada aplicação da lei tributária. É de esta capacidade do terceiro de colaboração com a administração pública, que abrange a todos os cidadãos, e da vinculação daquele com o contribuinte ou com o fato gerador, que surge a legitimidade jurídica da sua eleição como terceiro responsável.

A responsabilidade determina ou o pagamento de determinada obrigação tributária com dinheiro próprio do contribuinte – como é o caso do retentor – ou com dinheiro do próprio responsável em decorrência do descumprimento de normas de conduta que vão de encontro ao dever de colaboração junto à administração tributária.

Neste plano, a imputação da responsabilidade a terceiro demanda expressa previsão legal. Até porque, a alocação do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma inclusão subjetiva no polo passivo da obrigação. A responsabilidade tributária não é implícita, deve decorrer de expressa norma que a determine. Destarte, para que determinado sujeito possa ser responsável, é necessária prévia disposição normativa a delinear a regra matriz da responsabilidade tributária. Diante da reserva legal, a obrigação do terceiro jamais será implícita. O próprio inciso II do art. 121 é claro ao prescrever “sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

O art. 128 do CTN, por sua vez, traça um pressuposto inicial da regra matriz de responsabilidade tributária, ao rezar que “sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”. Atua como uma disposição genérica para autorizar a previsão de responsabilização de quaisquer pessoas que a lei chame ao pagamento de tributos, que não o próprio contribuinte -, sejam eles responsáveis ou substitutos.

Observe-se que o art. 128 vincula expressamente o terceiro ao fato gerador do tributo. Está é a regra geral da responsabilidade tributária. A vinculação do terceiro com o fato gerador ou com o contribuinte, na medida em que possa influir sobre o adequado adimplemento da obrigação tributária.

No campo da especificação, o CTN expressamente regula algumas hipóteses de responsabilidade tributária nos artigos 129 à 138 do CTN, que regulam a responsabilidade por sucessão (arts. 129 a 133), a responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135) e a responsabilidade por infrações (arts. 136 a 138).

Paulsen bem sintetiza as responsabilidades:

Quanto aos pressupostos de fato da responsabilidade, pode decorrer:

- a) da **sucessão**, seja na aquisição de imóvel, na aquisição ou remição de bens em geral, no falecimento, na fusão, transformação, incorporação ou cisão de empresa, ou na aquisição de estabelecimento empresarial ou fundo de comércio (arts. 130, 131, 132 e 133); neste caso, cuida-se de responsabilidade pelo pagamento que deveria ter sido feito no passado pelo contribuinte e não foi, restando a dívida em aberto por ocasião da sucessão, ainda que a formalização do crédito (normalmente pela lavratura do auto de infração) venha a ocorrer posteriormente (art. 129);
- b) da prática de atos de **representação** pelos pais, tutores e curadores, administradores de bens, inventariantes, síndico e comissário e os sócios de sociedades de pessoas, a que o CTN se refere como “terceiros” (art. 134);
- c) do descumprimento, pelos **tabeliães e escrivães**, do dever de zelar pelo recolhimento dos tributos quanto aos atos em que atuem (art. 134);
- d) da **prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social** ou estatutos pelos representantes já arrolados, pelos mandatários, prepostos e empregados, ou pelos diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado (art. 135).⁴⁷

Em todas as regras matrizes de responsabilidade tributária, pela sua posição em relação ao fato gerador ou ao contribuinte, o terceiro é chamado a cooperar com a administração pública e tem sob seus ombros o cumprimento de determinados deveres de conduta, que, descumpridos, o tornam obrigado ao cumprimento da obrigação principal de pagar o tributo e ao ressarcimento de eventuais danos, assumindo a posição de garante da obrigação tributária.

Os arts. 129 a 138 do CTN estabelecem normas de condutas implícitas aos terceiros, que acaso descumpridas, geram sua responsabilidade. Via de regra, a relação do responsável com o contribuinte é de ascendência. De alguma forma tem a capacidade de influir no pagamento do tributo. Em todas as hipóteses normativas, em algum momento o terceiro pôde exigir o pagamento do tributo pelo

⁴⁷ PAULSEN, **Curso de direito tributário**, p. 216.

contribuinte, ou quiçá influenciar para que o fizesse, se tornando responsável de forma solidária ou subsidiária ao descumprir seu dever de conduta. Sua responsabilização, afinal, decorre da inobservância destes deveres de conduta previamente estabelecidos pela norma, ou do descumprimento de deveres próprios, ambos ligados ao dever fundamental de colaboração com a administração pública.

Desta forma, a natureza da responsabilidade tributária possui duas facetas: uma ressarcitória, ao colocar o terceiro na posição de responsável pelo ressarcimento os danos na hipótese de descumprimento de deveres de conduta ou próprios, e outra fidejussória, pois elege aqueles que poderiam ter influído no pagamento do tributo como responsáveis *ex post facto* por seu inadimplemento.

Portanto, a responsabilidade do terceiro é autônoma em relação a obrigação principal. É deflagrada por pressuposto de fato próprio decorrente de sua vinculação com o fato gerador ou com o contribuinte. Responsabilidade tributária do terceiro e obrigação tributária do contribuinte possuem naturezas distintas.

A relação entre contribuinte e responsável tributário é bem explicada por Ricardo Lobo Torres:

Responsável é a pessoa que não participa diretamente da situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, embora a ela esteja vinculada, realiza o pressuposto legal da própria responsabilidade ou o seu fato gerador. (...) o contribuinte tem o débito (*debitum, Schuld*), que é o dever de prestação e a responsabilidade (*Haftung*), isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor (*obligatio*), enquanto o responsável tem a responsabilidade (*Haftung*) sem ter o débito (*schuld*), pois ele paga o tributo por conta do contribuinte; (...) a posição do contribuinte surge com a realização do fato gerador da obrigação tributária, a do responsável, com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade, que os alemães chamam de fato gerador da responsabilidade (*Haftungstatbestand*).⁴⁸

O liame que interliga responsável e contribuinte é a capacidade daquele de influir no adimplemento da obrigação. Paulsen, ao conceituar a responsabilidade tributária, ressalta que os terceiros responsáveis são aqueles que se encontram em situação capaz de influir no adimplemento do tributo:

Responsabilidade tributária é o instituto de direito tributário que consiste na determinação por lei, a pessoa não contribuinte de determinado tributo (responsável tributário), que, por se encontrar em situação que lhe enseje a prática ou abstenção de determinar atos úteis à Administração Tributária por

⁴⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito financeiro e tributário**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2009, p. 261 – 262.

impedirem ou minimizarem a evasão e o inadimplemento por parte do contribuinte ou facilitarem a fiscalização, assim o façam, sob pena de responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do tributo devido e inadimplido pelo contribuinte.⁴⁹

A responsabilidade tributária é proveniente de regra matriz distinta daquela que origina o tributo. Pressupõe a existência de uma norma autônoma da regra matriz do tributo, e outra, posterior, que regule a regra matriz da responsabilidade.

O próprio conteúdo da obrigação do responsável pode ser quantitativamente diferente daquele atribuído ao contribuinte originário do tributo. Não são todos os elementos da obrigação tributária poderão ser transferidos ao terceiro responsável. Vale citar, por exemplo, as multas de caráter pessoal por dolo ou fraude do contribuinte, cuja penalização não pode atingir o terceiro que não participou da infração⁵⁰.

Entretanto, a análise da responsabilidade, no campo em concreto, ainda mais quando decorra da apuração da afronta ao dever de colaboração (e não da mera retenção do tributo, que é uma infração quase que objetiva), não é simplista. Adverte Maria Rita Ferragut que “como proposição prescritiva, responsabilidade tributária é norma jurídica deonticamente incompleta (norma lato sensu), de conduta, que, a partir de um fato não tributário, implica a inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo de uma relação jurídica tributária.”⁵¹

A norma de responsabilidade tributária é uma norma geral incompleta, apenas traça os pressupostos gerais de responsabilização dos terceiros. Para imputar a responsabilidade a determinado sujeito, é necessário traçar o caminho da individualização da norma. Portanto, a efetividade da norma geral depende da formação da norma individual e concreta, o que acontece no campo de subsunção da norma. A formação da norma de responsabilidade é *ex post facto*: depende da realização de fato outro por determinado sujeito elencado pela norma como responsável, cujo processo de subsunção revela sua responsabilização por aquele fato jurídico tributário, e via reflexa, sua alocação no critério pessoal passivo

⁴⁹ PAULSEN, **Responsabilidade e substituição tributárias**, p. 60.

⁵⁰ Paulo de Barros Carvalho bem assinala que “dada a pessoalidade da pena em razão do seu nexo com as ações praticadas pelo infrator, o responsável somente responde por infrações quando para elas contribuir por ato próprio, não podendo assumir o polo passivo de imposições decorrentes de ilegalidades que jamais foram por ele pessoalmente praticadas.” **Curso de direito tributário**, p. 477.

⁵¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 38.

da relação jurídica.

Esta autonomia entre a regra matriz do tributo e a regra matriz de responsabilidade tributária será mais estudada no capítulo em que abordamos a regra matriz de responsabilidade do administrador. No entanto, cabe relevar que os terceiros aos quais a norma imputa a responsabilidade tributária o são colocados nesta posição pelo dever de colaboração com a administração tributária; sobre o qual falaremos adiante.

1.5 CAPACIDADE DE COLABORAÇÃO PARA JUSTIFICAR A IMPOSIÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS E DE RESPONSABILIDADE A TERCEIROS

O Estado é mantido, basicamente, pela arrecadação tributária. A própria existência e manutenção do Estado demandam o custeio das atividades básicas e inerentes à vida em sociedade. A própria noção de liberdade demanda o financiamento do Estado para garanti-la.

Há muito restou pacificada a noção de que, correlato à própria existência do Estado para a manutenção da paz social e da prestação dos direitos sociais, há o dever fundamental do cidadão de pagar tributos.

Neste sentido, as memoráveis lições de José Casalta Nabais:

[...] os direitos, todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual. Daí que a melhor abordagem para os direitos seja vê-los como liberdades privadas com custos públicos. Na verdade, todos os direitos têm custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos. Têm portanto custos públicos não só os modernos direitos sociais, aos quais toda a gente facilmente aponta esses custos, mas também custos públicos os clássicos direitos e liberdades, em relação aos quais, por via de regra, tais custos tendem a ficar na sombra ou mesmo no esquecimento.⁵²

A arrecadação de tributos em prol do Estado pressupõe a participação efetiva dos cidadãos para funcionar corretamente. Sociedade e individuo são chamados a financiar o Estado em prol do bem comum. Desta forma, dentre as atividades estatais típicas, encontra-se a instituição e arrecadação de

⁵² NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais**: os deveres e os custos dos Direitos, *in* Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa. Tribunal Constitucional (org.). Coimbra: Coimbra Editora, 2004, p. 748-749.

tributos como meio de financiamento de sua própria existência e promoção do bem comum.

No Brasil, por força da Constituição Cidadã de 1988, implantou-se o Estado Democrático de Direito e Social voltado à promoção do bem estar social, com a valorização dos direitos fundamentais individuais e sociais. A proteção destes direitos tem um custo para o cidadão enquanto indivíduo, e para a própria sociedade. Destarte, a arrecadação de tributos assume relevante posição na estrutura da manutenção do Estado, já que, pela liberdade de atuação dos cidadãos, a atividade econômica é predominantemente resguardada à iniciativa privada.

As receitas próprias do Estado – via de regra, provenientes do lucro de empresas públicas exploradoras de atividades econômicas importantes à segurança nacional ou de interesse coletivo, tais como energia e petróleo – não assumem posição de relevância nos ingressos patrimoniais, e tendem a ser alvo de futura regulação e fiscalização. Neste plano, “é a arrecadação tributária sobre as rendas, os gastos e o patrimônio privado que cumpre a função de principal fonte de financiamento do Estado atualmente. Isso explica dizer-se que o Estado já pode até mesmo ser qualificado com um Estado Fiscal, assim compreendido o estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos.”⁵³

O cidadão é chamado a colaborar com a sociedade, e com o próprio Estado, no interesse da coletividade, não só cumprindo com o seu dever fundamental de pagar os tributos democraticamente lhos impostos – logicamente, respeitadas as garantias e liberdades individuais – como também participando e auxiliando, na medida de suas possibilidades, a arrecadação tributária praticada em prol do Estado:

Universalmente vem se afirmando uma visão humanista da tributação, a destacar que essa atividade estatal não busca apenas gerar recursos para o custeio de serviços públicos mas, igualmente, o asseguramento do exercício de direitos públicos subjetivos. [...] estão indissolúvelmente associadas as ideias de tributação e cidadania. Há que se entender que ser cidadão também é ser contribuinte. Em outras palavras, poder contribuir para as despesas do Estado representa um aspecto do exercício da cidadania.⁵⁴

⁵³ PAULSEN, **Capacidade colaborativa**, p. 22.

⁵⁴ COSTA, **Curso de direito tributário**, p. 25

O exercício da cidadania é uma via de mão dupla. Tanto permite que o cidadão goze das benesses proporcionadas pelo Estado, quanto também o chama a colaborar com este pelo simples fato de dele fazer parte, numa noção de solidariedade. As obrigações tributárias, na atual conjuntura dos direitos sociais, não mais se limitam à capacidade do contribuinte de contribuir; mas sim, também de colaborar com a arrecadação tributária; e mais a fundo, com a própria sociedade.

Destarte, o cidadão é titular não só do dever fundamental de pagar tributos, mas também de um dever fundamental outro de colaboração com a administração tributária, no sentido de viabilizar e facilitar a arrecadação dos tributos, que em última medida, são utilizados para a manutenção do bem comum.

É neste sentido que Leandro Paulsen, em brilhante livro sobre o tema, adverte:

Essa colaboração abrange uma plêiade de obrigação que ensejam ao Fisco ciência quanto à ocorrência dos fatos geradores para fins de fiscalização e lançamento dos tributos e que inclusive facilitam, asseguram e garantem sua arrecadação. As obrigações fundadas no dever de colaboração aparecem, normalmente, como prestações de fazer, suportar ou tolerar, classificadas como obrigações formais ou instrumentais e, no direito positivo brasileiro, impropriamente denominadas de obrigações acessórias. Por vezes, aparecem em normas expressas, noutras de modo implícito ou a *contrario sensu*, mas dependem sempre de intermediação legislativa. Ademais, alcança inclusive quem não é chamado a suportar o pagamento de tributos porque não revela capacidade contributiva e não pratica os fatos geradores ou porque é beneficiário de isenção ou de imunidade. Os terceiros, ainda que não integrantes da relação tributária contributiva também não chamados a adotar medidas importantes para que as diversas atividades relacionadas à tributação sejam mais simples e efetivas.⁵⁵

E o dever fundamental de pagar tributos, por si, é insuficiente para explicar a imposição de deveres instrumentais ou de garantia a terceiros que são chamados pelo ordenamento a colaborar com a administração tributária; até porque, a colaboração independente da condição de contribuinte ou não do cidadão, como é o caso dos sujeitos imunes ou isentos que são titulares de deveres instrumentais ou de responsabilidade.

O dever de colaboração, que aparece ao cidadão também como um dever fundamental, aloca-se ao lado do dever fundamental de pagar os tributos, e conclama o cidadão à prática de atos de auxílio e cooperação com o Estado, no sentido de facilitar ou operacionalizar à arrecadação tributária. O interesse jurídico

⁵⁵ PAULSEN, **Capacidade colaborativa**, p. 29-30.

da coletividade justifica que o terceiro seja chamado pelo Estado para melhorar a eficácia e a funcionalidade da arrecadação tributária, e possibilitar o cumprimento das missões sociais e constitucionais em benefício da sociedade.

O status de cidadão implica não só o dever de agir com boa-fé perante o Fisco⁵⁶, honestidade, de proceder com cooperação, entregar livros, documentos, informações, facultar o acesso do Fisco a livros e registros fiscais, como também de observar as normas de conduta implícitas a depender da sua relação com o contribuinte ou com o fato gerador, que possibilitem a adequada arrecadação do tributo.

Na relação jurídica tributária estes deveres de cooperação são, no mais das vezes, indispensáveis ao adequado cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte originário do tributo (tal como ocorre na substituição tributária por retenção, ou nos tributos sujeitos a lançamento por homologação ou declaração, quando o próprio contribuinte declara o tributo devido), daí a sua importância para a relação obrigacional e para o seu adimplemento.

José Luis Saldanha Sanches alude aos deveres de cooperação como “o conjunto de deveres de comportamento resultantes de obrigações que têm por objecto prestações de facto, de conteúdo não directamente pecuniário, com o objectivo de permitir à Administração a investigação e determinação dos factos fiscalmente relevantes.”⁵⁷

Vale lembrar, que via de regra, a obrigação tributária depende do comportamento do particular para constituir o vínculo jurídico que, em concreto, cria o dever de prestar. Só que diante da complexidade do sistema tributário, e da infinidade de tributos no sistema constitucional brasileiro, o comportamento do contribuinte não pode ser, a todo tempo, medido e analisado pelo Fisco; embora a ele caiba originariamente este *munus*. Nas últimas décadas, portanto, não só o Brasil, mas também outros sistemas tributários complexos engajaram o movimento de imposição ao contribuinte e a terceiros de maiores obrigações não só de

⁵⁶ O princípio da boa-fé objetiva não é limitado às relações jurídicas obrigacionais. É praticamente pacífico atualmente que se demonstra como um princípio geral do direito, aplicável em qualquer relação jurídica, pública ou privada. A noção de boa-fé exprime um imperativo ético, ou seja, encerra a ideia de um comportamento ideal a ser atingido. Conforme lembra Menezes Cordeiro, “mais do que um instituto privado, a boa fé exprime um vetor geral de todo o sistema jurídico.” CORDEIRO, **Da boa fé no Direito Civil**, p. 395.

⁵⁷ SANCHES, José Luis Saldanha. **A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa**. 2ª ed. Lisboa: LEX, 2000, p. 70.

declaração do tributo – como no próprio lançamento deste – como também de informações necessárias para mensurar ou possibilitar seu adequado adimplemento.

Diante do *boom* na imposição dos deveres de cooperação, tanto o contribuinte, quanto terceiros, são chamados com assaz frequência a colaborar com o Fisco no sentido de fornecer informações, promover a retenção de tributos, ou até mesmo, garantirem a obrigação tributária. No quadro de um Estado assistencialista e, em tese, redistribuidor de renda e promotor da igualdade social, o dever de cooperação torna-se um dever fundamental no seio do plexo de obrigações do cidadão para com a sociedade.

Neste plano, Leandro Paulsen bem adverte que “em um Estado que é instrumento da própria sociedade e que visa a garantia e à promoção de direitos fundamentais a todos, há um dever geral tanto de contribuir como de facilitar a fiscalização e a arrecadação e de atuar no sentido de minimizar o descumprimento das prestações tributárias próprias e alheias.”⁵⁸

No âmbito da sua legitimidade e validade constitucionais, o dever de colaboração possui fundamento próprio na Constituição, e embora fundado na mesma noção de solidariedade e no interesse da coletividade, difere-se do dever fundamental de pagar tributos, que revelou-se insuficiente para explicar a imposição de deveres de colaboração, instrumentais e de garantia, a sujeitos que não sejam contribuintes do tributo:

O dever de colaboração tem um fundamento constitucional próprio, tal como o dever fundamental de pagar tributos, baseados ambos no Estado de Direito Democrático e Social. Não apenas o dever de pagar tributos, mas também toda a ampla variedade de outras obrigações e deveres estabelecidos em favor da Administração Tributária para viabilizar e otimizar o exercício da tributação, encontram base e legitimação constitucional. O chamamento de todos, mesmo não contribuintes, ao cumprimento de obrigações com vista a viabilizar, a facilitar e a simplificar a tributação, dotando-lhe da praticabilidade necessária, encontra suporte no dever fundamental de colaboração com a Administração Tributária. Todas as pessoas integrantes da sociedade têm o dever de contribuir e colaborar para que tal atividade arrecadatória cumpra sua função.⁵⁹

O dever fundamental de colaboração, portanto, é próprio, e autônomo em relação ao dever fundamental de pagar tributos, e nele reside a imposição de obrigações de auxílio, cooperação ou garantia a terceiros pela posição

⁵⁸ PAULSEN, **Capacidade colaborativa**, p. 30.

⁵⁹ *Ibidem*, p. 31.

que se colocam em relação ao fato gerador ou ao contribuinte:

Falamos de deveres que se pode impor em caráter originário pelo simples fato de que alguém integra determinada sociedade e tem, lado a lado e não de modo subordinado, os deveres fundamentais de pagar tributos e de colaborar com a tributação, fazendo o que mais seja necessário para o seu sucesso. O dever de colaboração é mais amplo que o de pagar tributos. É originário e independente da existência de uma obrigação de pagamento específica.⁶⁰

Vê-se, portanto, que é o dever de colaboração, a par do dever fundamental de pagar tributos, se transpõe para o cerne da relação obrigacional tributária, e justifica a imposição de obrigações acessórias e a transferência da responsabilidade tributária para terceiros (substituto, sucessores ou responsáveis tributários *stricto sensu*).

A imposição destes deveres instrumentais criam novas obrigações, e novas responsabilidades – em especial quando terceiros são chamados a cooperar, como é o caso dos responsáveis tributários – que formam um processo complexo, com uma série de obrigações e responsabilidade distintas – e fatos geradores distintos – que visam possibilitar e coagir os obrigados ao adimplemento de suas respectivas prestações, para atingir a finalidade da obrigação principal.

Entrementes, é necessário salientar que o dever de colaboração não pode ser absoluto. Nem todas as obrigações impostas aos contribuintes possuem validade dentro do ordenamento jurídico. A colaboração encontra limites na possibilidade de o contribuinte cumprir com a obrigação lhe imposta. É preciso averiguar se a obrigação imposta permita ao contribuinte agir da forma determinada pela norma. Se o sujeito passivo detinha capacidade de agir conforme lhe imputado. É neste sentido, que se fala em dever de colaboração. Mas o dever imposto pela norma pressupõe capacidade de realizá-lo.

É a capacidade de colaboração que legitima o dever imposto ao cidadão. Deve ter o sujeito capacidade de agir conforme lhe imputa a norma, por conexão com o fato gerador ou com o contribuinte. E esta capacidade de agir e colaborar importa para a noção da responsabilidade tributária, conquanto terceiros sejam chamados a cumprir com obrigações próprias de conduta ou instrumentais em prol do Fisco, que, acaso descumpridas, gerarão a sua responsabilidade tributária.

⁶⁰ *Ibidem*, p. 34.

1.5.1 Capacidade de colaborar como critério de validade da norma concreta de responsabilidade tributária

Vimos no capítulo sobre a responsabilidade tributária, que em linhas gerais, o responsável deve guardar estreita vinculação com o fato gerador ou com o contribuinte, na medida em que seja possível influir no adimplemento da obrigação imposta.

Esta vinculação com o fato gerador ou com o contribuinte é o que lhe fornece a capacidade de agir, e que, caso descumprida, acarretará sua responsabilidade. Desta forma, pode-se concluir que é a capacidade de agir e de influir no adimplemento da obrigação principal é o liame que pode colocar o terceiro no polo da relação tributária. Para ser responsável, o sujeito passivo deve ter capacidade de atuar conforme lhe impõe a norma tributária.

A averiguação da capacidade do sujeito passivo de atuar e de influir conforme lhe impõe a norma é condição de validade da norma de responsabilidade tributária no ordenamento. A incapacidade retira a validade da alocação do terceiro na relação jurídico tributária.

Portanto, a norma tributária pode atribuir a determinado sujeito passivo a sua responsabilidade tributária, mas a validade desta norma tributária, no campo concreto e individual, deverá ser averiguada de acordo com a capacidade do sujeito passivo de agir ou de influir no adimplemento da obrigação tributária. Este é o ponto nevrálgico que interliga o terceiro determinado como responsável à obrigação que lhe é imposta e à obrigação tributária principal. No átimo da montagem da norma concreta individual, é a capacidade do sujeito de agir e de influir conforme lhe impõe a norma que a torna válida perante o ordenamento jurídico.

Até porque, o caráter sancionatório e fidejussório do crédito tributário, dadas as suas naturezas, só teria sentido se o responsável houvesse descumprido obrigações previamente lhe impostas. Mas só haveria de ser sancionado ou garantir o crédito tributário, se pudesse ter cumprido com as obrigações. Apenas a título de exemplo, os arts. 134 e 135 do CTN, ao regularem as hipóteses de responsabilidade de terceiros, sempre estabelecem o pressuposto da responsabilidade em função do vínculo de ascendência do terceiro para com o contribuinte e a sua capacidade de ter colaborado com o adimplemento da obrigação.

Neste plano, Paulsen, em magistral passagem, adverte que “só quem está vinculado ao fato gerador e, portanto, dele tem reconhecimento, relacionando-se com o contribuinte, é que tem condições de colaborar com a administração tributária e, eventualmente, por descumprir tais deveres, ensejando dano ao fisco, ser colocado como garantidor do crédito tributário.”⁶¹ Caso contrário, a sanção seria objetiva, e decorreria apenas da condição de responsável do terceiro. Garantiria o crédito tributário sem poder agir para influir no seu adimplemento. Seria co-responsável junto ao contribuinte pela sua simples posição em relação a este ou ao fato gerador.

A instituição de cada dever, seja instrumental, seja de responsabilidade tributária, implica averiguar a capacidade do contribuinte de agir conforme lhe impunha a norma. E esta análise é feita à luz do caso concreto e da norma individual de responsabilidade tributária. E a capacidade é medida de acordo com a capacidade fática de cada um de atuar em prol da arrecadação. Afinal, “a capacidade de colaboração em matéria tributária decorre das circunstâncias que envolvem nossa pessoa ou nossas atividades e que nos colocam em situações de poder, efetivamente, agir para que a tributação vá a bom termo.”⁶²

Destarte, a este dever fundamental de colaboração, Paulsen atribuiu o nome princípio de capacidade colaborativa:

Nesse sentido, a capacidade colaborativa pode ser conceituada como a possibilidade que um pessoa tem de, consideradas as circunstâncias das atividades que desenvolve, ou dos atos ou negócios que realiza, ou ainda da sua relação ou proximidade com o contribuinte ou com o fato gerador, estar em posição tal que lhe seja viável física, jurídica e economicamente, agir de modo a subsidiar, facilitar ou incrementar a fiscalização tributária ou a arrecadação dos tributos, colaborando, assim, para que a tributação alcance todos os potenciais contribuintes de modo mais efetivo, isonômico, simples, completo, confortável, econômico, justo e eficaz, em benefício de toda sociedade.⁶³

Apenas quando o terceiro, podendo agir conforme lhe imputava a norma, deixou de cumprir com o dever de colaboração, é que poderá ser sancionado pela norma de responsabilidade tributária e chamado para garantir o crédito tributário junto ao contribuinte. É a capacidade de colaboração, portanto, o fundamento primeiro da imputação da responsabilidade tributária (e das obrigações

⁶¹ *Ibidem*, p. 40.

⁶² *Ibidem*, p. 40.

⁶³ *Ibidem*, p. 40.

acessórias), embora ela assuma os contornos de cada dever de acordo com seu fundamento.

No âmbito da norma geral individual, é a capacidade do contribuinte de colaborar com a administração pública que promoverá a validade da norma no ordenamento. Para analisar a regra matriz da norma de responsabilidade tributária, destarte, impende o exame da responsabilidade do administrador, que, à luz do direito tributário, se jungirá à sua capacidade de agir conforme lhe imposto pelo art. 135, inciso III do CTN.

2 RESPONSABILIDADE DO SÓCIO E DO ADMINISTRADOR DA SOCIEDADE LIMITADA PERANTE TERCEIROS

2.1 ESTRUTURA DA SOCIEDADE LIMITADA

O instituto da pessoa jurídica é uma ficção do direito, uma abstração conceitual que delimita direitos e deveres, destinada a personificar uma entidade criada para explorar determinada atividade⁶⁴, com ou sem fins lucrativos. Esta personificação diferencia a pessoa jurídica, titular de seus próprios direitos e deveres, da pessoa daqueles que exploram a atividade, proporcionando autonomia patrimonial e gerencial à pessoa jurídica a partir de sua personificação.

A partir de seu surgimento, a sociedade passa a ter personalidade jurídica⁶⁵, e desta forma, ser titular de direitos e deveres próprios. Nos dizeres de Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho a personalidade jurídica é a “aptidão genérica para titularizar direitos e contrair obrigações, ou, em outras palavras, é atributo para ser sujeito de direito. Adquirida a personalidade, o ente passa a atuar, na qualidade de sujeito de direito (pessoa natural ou jurídica), praticando atos e negócios jurídicos dos mais diferentes matizes.”⁶⁶

Portanto, com a personificação da sociedade, esta passa a ter capacidade e aptidão para ser sujeito de direitos e deveres próprios.

No campo do direito societário, os sócios da sociedade não são os titulares dos direitos e obrigações imputados à pessoa jurídica; assim como possuem patrimônios distintos. Por mais que possa soar tautológico, impende frisar: os bens da sociedade são de propriedade da sociedade, e não de seus membros.

⁶⁴ “Inúmeras atividades mostram-se complexas e, por tal razão, demandam aspectos como a conjugação de esforços e recursos de diversos indivíduos. O direito, ciente da importância de tais elementos, reconhece nessa sociedade uma individualidade e a ela oferece equiparação à pessoa humana, no sentido de lhe atribuir capacidade própria de ação e distinção organizacional e patrimonial. Caracteriza-se assim a figura da pessoa jurídica”. GAGGINI, Fernando Schwarz. **A responsabilidade dos sócios nas sociedades empresárias**. São Paulo: Liv. e Ed. Universitária de Direito, 2013, p. 102.

⁶⁵ Lembra Francisco Amaral que “a personalidade, mais do que qualificação formal, é um valor jurídico que se reconhece nos indivíduos e, por extensão, em grupos legalmente constituídos, materializando-se na capacidade jurídica ou de direito”. AMARAL, Francisco. **Direito civil: introdução**, 5ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 220.

⁶⁶ GAGLIANO, Pablo Stolze. PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil, volume 1** : parte geral. 16ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 141.

No patrimônio jurídico dos sócios, se insere a participação societária, manifestada pelas quotas sociais; que não se confundem com o conjunto de bens da sociedade. A empresa é a sociedade, o ente personificado, que não se confunde com a pessoa daqueles que a exploram ou que fazem parte do seu quadro social⁶⁷.

Esta separação entre a pessoa dos sócios e a sociedade, bem como de seus patrimônios, é uma das grandes virtudes e um princípio de direito societário. Tarcisio Teixeira explica que pelo princípio da separação patrimonial, “o patrimônio da empresa é diferente do patrimônio pessoal dos sócios, pois estes ao constituírem uma sociedade fazem um aporte de bens ou capital para formar o patrimônio da empresa. Isso faz com que o seu patrimônio de pessoa física seja diferente do patrimônio da empresa, sendo que, em geral, seu patrimônio não poderá ser afetado por dívidas da empresa”⁶⁸; o que proporciona a autonomia patrimonial e gerencial da pessoa jurídica, a limitação da responsabilidade do sócio, e via reflexa, do risco do investimento a depender do tipo societário escolhido.

A separação patrimonial propicia que a sociedade tenha sua própria autonomia administrativa e seja guiada pela finalidade que melhor lhe aproveitar, ainda que em detrimento da vontade de determinados sócios. Conforme bem observado por Rachel Sztajn, a separação patrimonial possui importante fator de segregação dos riscos:

A pessoa jurídica serve para unificar conjuntos – de pessoas ou de bens – esta a visão tradicional do instituto. Porém, ao definir um novo sujeito de direito também promove a separação de riscos econômicos que recaem sobre pessoas no exercício de atividades econômicas [...] Se a personificação de grupos, de pessoas ou conjunto de bens, organizados para determinadas finalidades, tem função socialmente desejável, essa função está na segregação de riscos que são indissociáveis da atividade empresarial.⁶⁹

Dentre os diversos tipos societários, interessa para o presente estudo o da sociedade limitada.

⁶⁷ “O sócio, no entanto, não é, juridicamente, um empresário; é apenas o titular de um direito pessoal com expressão patrimonial econômica: uma ou mais frações ideais do patrimônio social, frações essas que são chamadas de quotas, nas sociedades contratuais e na sociedade cooperativa, e de ações, nas sociedades anônimas e nas sociedades em comandita por ações.” MAMEDE, Gladston. **Manual de direito empresarial**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 5.

⁶⁸ TEIXEIRA, Tarcisio. **Direito empresarial sistematizado**: doutrina e prática. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 55.

⁶⁹ SZTAJN, Rachel. **Terá a personificação das sociedades função econômica?**. Revista da faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, vol. 100, 2005, p. 67 e 76.

As sociedades limitadas foram incorporadas na legislação brasileira⁷⁰ pelo Decreto nº. 3.708 de 1919, posteriormente revogado pelas atuais disposições do Código Civil de 2002.

Nas sociedades limitadas, a regra geral, conforme o próprio nome insinua, a responsabilidade do sócio é limitada ao capital social integralizado. Desta forma, acaso integralizado o capital social⁷¹ e registrado o contrato social no órgão competente, os bens dos sócios não podem servir de esteio ao cumprimento das obrigações societárias inadimplidas, conquanto resguardados pela autonomia patrimonial da pessoa jurídica.

Tarcisio Teixeira ensina que “sociedade limitada é aquela cujos sócios têm responsabilidade restrita ao valor de suas cotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social (CC, art. 1.052). Tendo os sócios integralizado o capital social, a responsabilidade deles fica limitada ao efetivo valor de suas cotas, não havendo responsabilidade pessoal por dívidas da sociedade, conforme a regra geral.”⁷² Nesta trilha, calha a lição de Fábio Ulhoa Coelho:

A personalização da sociedade limitada implica a separação patrimonial entre a pessoa jurídica e seus membros. Sócio e sociedade são sujeitos distintos, com seus próprios direitos e deveres. As obrigações de um, portanto, não se podem imputar ao outro. Desse modo, a regra é a da irresponsabilidade dos sócios da sociedade limitada pelas dívidas sociais. Isto é, os sócios respondem apenas pelo valor das quotas com que se comprometeram, no contrato social (CC, art. 1.052). É esse o limite de sua responsabilidade.⁷³

⁷⁰ As sociedades limitadas são uma criação do legislador alemão em 1892, com a finalidade de simplificar a sistemática das sociedades por ações, aliando a limitação da responsabilidade dos sócios. Na sequência, passou a ser adotada em Portugal (1901), Áustria (1906), Inglaterra (1907), Brasil (1919), Rússia (1922), Chile (1923), França (1925), Argentina (1932), Uruguai (1933), Japão (1938), Itália (1943) e Espanha (1953), revelando grande aceitação por todos os ordenamentos desenvolvidos. GAGGINI, **A responsabilidade dos sócios nas sociedades empresárias**, p. 28.

⁷¹ Uma das exceções à limitação da responsabilidade fica por conta da não integralização das quotas sociais por um dos sócios, o que reverbera a responsabilidade solidária de todos pela integralização, nos termos do art. 1.052 do Código Civil, ao prescrever que “Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social”. Nesta hipótese, todos os sócios respondem de forma solidária perante terceiros pelas cotas sociais não integralizadas, podendo o credor objetivar o recebimento de todos os sócios a dívida do remisso até o montante não integralizado, assegurado o direito de regresso entre os sócios.

⁷² TEIXEIRA, **Direito empresarial sistematizado**, p. 241.

⁷³ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**: direito de empresa, v.2. São Paulo: Saraiva. 17^{aa} ed. 2013, p. 364.

A limitação da responsabilidade, por seu turno, reverbera na condição de que “a responsabilidade dos sócios é limitada ao valor de sua participação na sociedade, ou seja, ao valor de suas cotas”, e destarte, “ao se constituir uma sociedade a responsabilidade dos sócios é limitada se ocorrer o insucesso da atividade.”⁷⁴

A proteção da responsabilidade dos sócios emerge com a personificação da sociedade limitada a partir do momento que os seus atos constitutivos são registrados e arquivados na Junta Comercial do Estado competente, tornando-se público o seu arquivamento. O registro dá publicidade e informa a abertura da sociedade, a composição de seu quadro social, deveres e direitos dos sócios dela integrante, levando a conhecimento de terceiros as informações relevantes da empresa.

Portanto, a regra é que: devidamente constituída e averbado o contrato social da sociedade limitada perante a Junta Comercial, e integralizado o capital social, os sócios não respondam pelas obrigações da sociedade. A sociedade limitada é a única responsável por suas obrigações, e os sócios, em princípio, têm seu patrimônio pessoal protegido pela separação patrimonial e limitação da responsabilidade, princípios que possuem importante função na manutenção da ordem econômica.

2.1.1 Função social da limitação da responsabilidade: vantagens e desvantagens jurídicas econômicas

O desenvolvimento de uma economia pressupõe a exploração de atividades produtivas e o estímulo ao empreendedorismo. Em praticamente todos os Estados desenvolvidos, e aqueles em alto grau de desenvolvimento, as receitas estatais tendem a decorrer de forma preponderante da tributação sobre a atividade privada. Ademais, o estímulo ao empreendedorismo fomenta a criação de empresas, plataformas geradoras de renda tributável, trabalho, negócios e capital privado, e se constitui em importante instrumento de desenvolvimento e manutenção de um Estado Democrático.

⁷⁴ TEIXEIRA, **Direito empresarial sistematizado**, p. 56.

A empresa não só gera lucro para seus empreendedores, mas reverte o benefício da geração de empregos, pagamento de impostos e prestação de serviços aos particulares – e à coletividade, por vezes – que se transmudam em imensurável benefício à sociedade. A geração de riqueza de uma empresa é individual, mas reverte-se em benefício de toda uma coletividade. O desenvolvimento econômico possibilita a criação de novas vagas de emprego ou a manutenção daquelas existentes com a elevação dos salários; o que diretamente repercute na economia gerando aumento de consumo e a reinjeção deste capital no mercado.

No âmbito fiscal, repercute diretamente no aumento no número de contribuintes e alargamento da base de financiamento do sistema tanto de impostos, quanto de contribuições previdenciárias; a beneficiar indiretamente a coletividade.

Fernando Gaggini observa que o estímulo ao empreendedorismo traz uma série de benefícios à sociedade:

No caso, a indução à atividade empreendedora gera externalidades socialmente positivas, na medida em que a constituição de novas empresas acarreta para a sociedade o surgimento de novos centros de oferta de produtos e serviços, abertura de postos de trabalho, incremento da arrecadação fiscal, desenvolvimento para localidades receptoras das empresas, entre outros aspectos. Verdadeiro benefício social decorre, portanto, da decisão de um agente econômico de constituir empresa, resultando em externalidades positivas que afetam empregados, consumidores, cidadãos beneficiários de políticas públicas custeadas na arrecadação, etc.⁷⁵

No entanto, os empreendedores somente se propõem a investir em determinada empresa acaso possuam a contrapartida da limitação de sua responsabilidade. A gama de riscos a que se expõe a empresa é absolutamente vasta. Perpassa desde oscilações mercadológicas em específico de determinado produto ou serviço prestado, até afetação por eventos econômicos alheios, como a alta da taxa de juros, do câmbio, o risco de liquidez e a potencial concorrência sobre o negócio, e caminha até uma série de fatores que podem ser imprevisíveis até ao mais cauteloso empreendedor.

A exploração da atividade empresária demanda um conhecimento prévio, e necessário, por parte do investidor ou do administrador, para que possa antever os riscos do investimento:

⁷⁵ GAGGINI, **A responsabilidade dos sócios nas sociedades empresárias**, p. 110.

Os empreendedores são pessoas racionais, de modo que a aversão ao risco é aspecto comum aos agentes econômicos, caracterizando assim a necessidade de submissão aos riscos um verdadeiro elemento de desestímulo à atividade econômica, razão pela qual a história moldou mecanismos destinados a limitá-los ou realocá-los, de forma a permitir ao empreendedor poder avaliar suas decisões negociais com parâmetros de riscos calculáveis. O risco não pode ser tomado sem parâmetros que viabilizem uma análise de custo-benefício. Embora seja natural ao empresário a exposição ao risco, não se trata tal figura de pessoa prodiga ou alienada, mas de profissional que calcula as chances de êxito e as possibilidades de insucesso, a partir de parâmetros e limites determinados. A ausência de tais parâmetros, evidentemente, desestimula a iniciativa empresarial, dada a impossibilidade (ou o elevado risco de falha) na tomada de decisão racional. Logo, para que se possa viabilizar a análise de risco, é indispensável a existência de segurança jurídica, previsibilidade das normas, coerência legislativa (bem como na aplicação judicial das normas legais) e parâmetros e expectativas confiáveis, de maneira que o empresário saiba o risco a que está se expondo.⁷⁶

A estrutura societária desenvolvida para a exploração da atividade desenvolve-se como um fator mais confiável de segurança no cálculo dos riscos do empreendimento, porque se baseia em premissas legais previamente estabelecidas e que, acaso procedidas de boa-fé e limpidez no comando dos negócios, possibilitariam a previsão dos riscos patrimoniais do investimento. Esta confiança na legislação gera, no empresariado, não só o estímulo ao investimento e à exploração de mercado, como também a expectativa legítima de que a previsão legal concernente ao tipo societário escolhido seja respeitada acaso a exploração da atividade venha a falar.

Não é de se cogitar que haja a iniciativa na abertura de empresas ou injeção de capital se tanto o administrador quanto o sócio investidor⁷⁷ – aquele que não administra se distancia da administração da sociedade e confia o seu capital na mão de terceiros que a explorarão – pudessem ter seu patrimônio integralmente afetado pelos infortúnios dos negócios. As consequências para ambos seriam devastadoras: o insucesso de uma única iniciativa poderia redundar na perda de todo o patrimônio do sócio. Ademais, consequência inevitável repercutiria sobre o

⁷⁶ GAGGINI, **A responsabilidade dos sócios nas sociedades empresárias**, p. 65.

⁷⁷ Salama, com precisão, recorda que “do ponto de vista econômico investidor é qualquer um que opte por postergar o consumo deixando seus recursos empregados de alguma forma a fim de obter um retorno. Qualquer pessoa que possua recursos financeiros enfrenta o dilema de ter que decidir entre consumir e investir. Investidor, portanto, pode ser também o pequeno empresário que investe em um pequeno negócio, o trabalhador que guarda dinheiro para a velhice, o pai de família que aplica suas economias para futuramente ter dinheiro para custear a faculdade dos filhos ou simplesmente a família que adia sua decisão de comprar um carro e prefere deixar recursos na caderneta de poupança.” SALAMA, Bruno Mayerhof. **O fim da responsabilidade limitada no Brasil**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 274.

preço dos produtos e serviços: os mercados seriam mais suscetíveis, variáveis e custosos ao consumidor final diante dos riscos envolvidos na exploração da atividade econômica.

Remontam históricos os avanços da limitação da responsabilidade como um processo de amadurecimento e desenvolvimento de mercado, a fim de viabilizar variadas formas de atividade econômica e buscar delimitar o âmbito de responsabilidade daqueles que se dispõem a empreender.

A própria criação da sociedade limitada foi obra não da criação de mercado, mas sim do legislador alemão, atento aos benefícios que a limitação da responsabilidade atraía para o mercado. O desenvolvimento da limitação da responsabilidade dos sócios não foi uma aventura legislativa. Foi estruturada e pensada de acordo com a necessidade de mercado da época, e do desenvolvimento do empreendedorismo a partir de exigências concretas da realidade comercial. Desde que o quesito “responsabilidade patrimonial” entrou em voga, a limitação da responsabilidade propulsiona o desenvolvimento da atividade econômica, possibilitando a previsão de eventuais perdas e ganhos do capital investido sobre o risco do empreendimento. Se não houvesse essa limitação da responsabilidade ao investimento feito pelo sócio, poucas pessoas se arriscariam a organizar novas empresas ou investir naquelas já existentes, sobretudo as deficitárias, ainda que tivessem relativa chance de recuperação, cujo investimento é de grande valia para a economia e para a proteção dos empregados.

Sylvio Marcondes Machado, um dos maiores estudiosos do País a respeito da limitação da responsabilidade, já em 1956 - e portanto, sem o dinamismo e a complexidade das relações negociais atuais, das quais decorrem inúmeros riscos do empreendimento – alocava o princípio da responsabilidade patrimonial como um alicerce de segurança da ordem econômica:

O princípio da responsabilidade ilimitada, consagrado nas legislações e segundo o qual a pessoa responde por suas dívidas com todos os bens, constitui o eixo de um inteiro sistema organizado no plano jurídico para prover à segurança das relações dos homens, na ordem econômica. Sujeitando a massa dos bens da pessoa à satisfação de suas obrigações, a lei, de uma parte, confere aos credores garantias contra o inadimplemento do devedor; de outra, impõe a este uma conduta de prudência na gestão dos próprios negócios. E, assim, refreia a aventura, fortalece o crédito e incrementa a confiança.⁷⁸

⁷⁸ MACHADO, Sylvio Marcondes. **Limitação da responsabilidade de comerciante individual**. São Paulo: Max Limonad, 1956, p. 19.

Marçal Justen Filho, por seu turno, acentua as vantagens da separação patrimonial, classificando-a como uma premiação, uma sanção positiva outorgada pelo ordenamento àqueles que se dispõem a investir:

[...] reputamos que a personificação societária envolve uma sanção positiva prevista pelo ordenamento jurídico. Trata-se de uma técnica de incentivação, pela qual o direito busca conduzir e influenciar a conduta dos integrantes da comunidade jurídica. A concentração da riqueza e a conjugação de esforços inter-humanos afigura-se um resultado desejável não em si mesmo, mas como meio de atingir outros valores e ideais comunitários. O progresso cultural e econômico propiciado pela união e pela soma de esforços humanos interessa não apenas aos particulares mas ao próprio Estado. É o que o fenômeno associativo produz resultados que nem o próprio Estado poderia atingir, por si só. O desenvolvimento da atividade econômica, especificamente, sob forma associativa, permite a multiplicação da riqueza privada e pública, com repercussão sobre terceiros (empregados, comunidade etc.). A associação é o meio de obtenção de benefícios não só para seus integrantes como para a generalidade do grupo humano. Para estimular a realização dessas associações e incentivar os seres humanos à concentração de recursos e esforços, o Estado vale-se da “personificação societária”. A atribuição de personalidade jurídica corresponde, assim, a uma sanção positiva ou premial, no sentido de um benefício assegurado pelo direito a quem adotar a conduta desejada.⁷⁹

Na mesma trilha de valorização do princípio da separação patrimonial, segue-se atualmente a clássica lição de Fábio Ulhoa Coelho:

Esse é o princípio da autonomia patrimonial, alicerce do direito societário. Sua importância para o desenvolvimento de atividades econômicas, da produção e circulação de bens e serviços, é fundamental na medida em que limita a possibilidade de perdas nos investimentos mais arriscados. A partir da afirmação do postulado jurídico de que o patrimônio dos sócios *não* responde por dívidas da sociedade, motivam-se investidores e empreendedores a aplicar dinheiro em atividades econômicas de maior envergadura e risco. Se não existisse o princípio da separação patrimonial, os insucessos na exploração da empresa poderiam significar a perda de todos os bens particulares dos sócios, amealhados ao longo do trabalho de uma vida ou mesmo de gerações, e, nesse quadro, menos pessoas se sentiriam estimuladas a desenvolver novas atividades empresariais. No final, o potencial econômico do País não estaria eficientemente otimizado, e as pessoas em geral ficariam prejudicadas, tendo menos acesso a bens e serviços.⁸⁰

Ao dimensionar as vantagens da efetiva limitação da responsabilidade, Salama⁸¹ e Gaggini⁸² citam a possibilidade de previsibilidade do

⁷⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987, p. 49.

⁸⁰ COELHO, **Curso de direito comercial**, p. 28.

⁸¹ Cf. SALAMA, **O fim da responsabilidade limitada no Brasil**, p. 273-302.

⁸² Cf. GAGGINI, **A responsabilidade dos sócios nas sociedades empresárias**, p. 114-118.

risco do investimento, o que atrai sócios passivos (investidores) e incentiva à diversificação de investimentos, já que se os riscos fossem imprevisíveis quanto mais investimentos, maior a exposição de todo o patrimônio do investidor; o estímulo ao financiamento por investidores em empresas de risco, tais como *venture capital* (investimentos em *start-ups*) e *private equity* (investimento em empresas potencialmente lucrativas, em fase de reestruturação, consolidação ou expansão dos negócios), o que em ambos os casos promoveria a manutenção/crescimento dos empregos e evitaria o calote a trabalhadores, fornecedores e credores das empresas; a abertura para novas formas de investimento no país, o desenvolvimento institucional das empresas e ao investimento através de aporte capital social na sociedade ao invés de empréstimos bancários; e enfim, a possibilidade de conhecer os riscos de gestão, transferência e aplicação do capital no negócio, não só entre os sócios, mas também entre credores e sociedade, que contratarão, via de regra, através de monitoramento da transação e ciente dos riscos.

Ademais, certas atividades de risco, curiais ao desenvolvimento, poderiam não existir sem a limitação da responsabilidade (como exemplo, a exploração de usinas nucleares, ou avanços tecnológicos propiciados por alavancagens em empresas como Twitter, Facebook, etc.) certamente não seria viáveis acaso a responsabilidade dos empreendedores, sejam financiadores ou administradores, fossem ilimitadas.

Diante das vantagens claramente perceptíveis, a limitação da responsabilidade estimula o investimento de capital, curial em atividades de risco, e incentiva o empreendedorismo em sua amplitude máxima, possibilitando o desenvolvimento da empresa e das tecnologias em geral – o que demanda aporte de capital e investimento – a repercutir efeitos sociais desejáveis e benéficos à toda coletividade.

Este quadro foi bem observado por Rachel Sztajn:

A separação patrimonial e a decorrente limitação da responsabilidade pessoal de sócios por obrigações da sociedade facilita receber investimentos de muitas pessoas que, somados, permitem a cômoda organização de atividades - e isso vale para sociedades capital intensivas, para aquelas em que o investimento é de longo prazo de maturação e para aquelas em que, por operarem em setores de tecnologia, apresentam elevado risco de insucesso - . A fragmentação do risco serve como incentivo para investidores que se mostrem propensos a participar desses investimentos. Exceto por espírito aventureiro, dificilmente alguém compromete em investimentos econômicos, a totalidade de seus recursos

ou bens. Se há risco de ganho existe o de perda, e apenas considerando-se um elemento subjetivo - aversão ou propensão ao risco - é que se poderia levar adiante certos empreendimentos econômicos.⁸³

Pode-se concluir, ainda em sede parcial, que a limitação da responsabilidade propicia o desenvolvimento tecnológico e econômico, por constituir importante instrumento de controle de riscos e responsabilidades através da estabilidade nas relações sociais e garantir a segurança jurídica daqueles que confiaram na exploração da atividade, representa instrumento de grande importância à manutenção do Estado e da higidez da economia. A concepção dos benefícios da limitação da responsabilidade transborda a alçada individual do empreendedor, e se constitui em questão de fundo econômico e social de grande relevância para a própria coletividade.

É por esta relevância social que, inobstante a existência de outros tipos societários em grande parte das legislações mundiais, a simplicidade da estruturação da sociedade limitada e a garantia de limitação da responsabilidade dos sócios, tornam a sociedade limitada o arquétipo societário predominante em todos os países que a preveem.⁸⁴

No entanto, a limitação da responsabilidade não está imune a críticas. O principal ponto negativo da limitação da responsabilidade é a externalização dos riscos da atividade para os credores da sociedade, e mais a fundo, para toda a sociedade. Com a limitação da responsabilidade, o credor que com ela contrata, acaso não se verifique nenhuma hipótese de responsabilidade pessoal do sócio ou do administrador, amargura os prejuízos do inadimplemento.⁸⁵ No entanto, não há um mecanismo de controle efetivo sobre os riscos tomados pelos sócios ou pelo administrador, os quais acabam sendo repartidos com a sociedade justamente diante da proteção do patrimônio dos sócios na hipótese de inadimplemento. Se determinado sócio ou administrador incauto se dispõe a correr riscos excessivos ou desproporcionais na gestão dos negócios, acabam por expor os credores – voluntários ou não (credor por ilícito extracontratual) – a uma maior chance de insolvência patrimonial por eventual insucesso do negócio. Neste plano, todos os credores da sociedade – leia-se, a coletividade – arcam com os custos da

⁸³ SZTAJN, **Terá a personificação das sociedades função econômica?**, p. 71.

⁸⁴ GAGGINI, **A responsabilidade dos sócios nas sociedades empresárias**, p. 32.

⁸⁵ Vide tópico 2.4.

contração dos riscos, consciente, por parte da sociedade.

É nesta trilha que Salama rememora a crítica, no sentido de que “a limitação da responsabilidade pode permitir aos sócios externalizarem os riscos do negócio, situação em que eles recebem todos os lucros caso o negócio prospere, mas não arcam com as dívidas que restam caso o negocio naufrague. Isso pode fomentar circunstâncias indesejáveis, especialmente a viabilização de investimentos socialmente ineficientes, o incentivo ao baixo investimento em precaução e uso da personalidade jurídica para a fraude. Dessas três potenciais desvantagens da limitação de responsabilidade, a terceira é mais séria.”⁸⁶ A limitação da responsabilidade possibilitaria a internalização dos riscos do lucro, e a externalização aos credores e à sociedade do prejuízo, importando em vantagem exagerada àqueles, e prejuízo desarrazoado a estes.

A velada crítica, embora percuciente, é contornável mediante a interpretação da legislação que prevê a responsabilidade do administrador da sociedade limitada na sua gestão. Conforme será abordado adiante, o administrador responde por culpa grave na assunção de riscos desproporcionais que levaram a sociedade à bancarrota. Da mesma forma, a utilização da limitação da responsabilidade – e da autonomia patrimonial da sociedade – como forma de fraude patrimonial, ou em benefício dos sócios, é coibida por disposições normativas próprias e, portanto, também se constitui em ponto de crítica contornável a evitar o prejuízo dos credores afetados. Os benefícios da limitação da responsabilidade não contemplam que a sociedade seja deliberadamente utilizada para prejudicar terceiros.

Na contramão, não há benefício igualável à limitação da responsabilidade para o desenvolvimento econômico, com a série de vantagens e propulsões sociais proporcionadas pelo instituto.

A preservação da limitação da responsabilidade demonstra-se indubitavelmente vantajosa e necessária para o desenvolvimento da economia. As várias formas de novos negócios que podem surgir em decorrência da limitação da responsabilidade (*venture capital*, fundos de *private equity* e *investimentos em atividades de risco necessárias para o desenvolvimento de novas tecnologias*) têm provado que sua manutenção é curial ao desenvolvimento tecnológico, social e

⁸⁶ SALAMA, **O fim da responsabilidade limitada no Brasil**, p. 324.

econômico; do qual toda a sociedade depende. As vantagens da limitação da responsabilidade importam muito mais do que as suas desvantagens, as quais são contornáveis de acordo com a interpretação dos excessos cometidos pelos sócios ou administrador em cada caso em concreto, e justificam sua manutenção como contrapartida àquele que se dispôs a empreender.

2.1.2 Cenário das sociedades empresárias no Brasil e a justificativa do corte metodológico para estudar a responsabilidade do administrador nas sociedades limitadas

O ordenamento brasileiro apresenta uma gama de estruturas sociais e individuais para a exploração da atividade empresária. A opção pelo estudo, no particular, da responsabilidade dos sócios e do administrador da sociedade limitada se deve à predominância que referidas sociedades ocupam no cenário nacional.

Dentre os tipos societários existentes, “a sociedade limitada é o tipo societário de maior presença na economia brasileira [...] representa hoje mais de 90% das sociedades empresárias registradas nas Juntas Comerciais.”⁸⁷ As demais figuras societárias, dentre as quais imbricam-se as que consagram ou não a limitação da responsabilidade dos sócios, representam a outra pequena parcela do quadro de sociedades brasileiras.

A sociedade limitada, por possuir uma estrutura híbrida, com traços de uma sociedade de pessoas e de capital, mescla toda a sorte de possibilidades de organização estrutural, administrativa e de investimento, que lhe tornam a estrutura societária mais utilizada no País, e, desta forma, são inevitáveis as inúmeras discussões jurídicas em torno da responsabilidade dos sócios e dos administradores em todos os ramos do direito.

Por representar a expressiva maioria de sociedades, é natural que a limitação da responsabilidade seja alvo de interpretações e oscilações nas mais diversas situações.

⁸⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial**: direito de empresa. 26ª ed. – São Paulo : Saraiva, 2014, p. 99.

Diferentemente das sociedades por ações, que possuem uma estrutura complexa, cujas funções são bem delimitadas de forma organizada, e via de regra, possuem acompanhamento jurídico próximo, as sociedades limitadas são alvo das mais variadas estruturas, desde as mais simples, até as mais arrojadas, com organização administrativa mais complexa até mesmo que determinadas sociedades anônimas. Há sociedades limitadas de todos os tipos. Microempresas, pequenas, médias, e até grandes empresas, multinacionais ou não, utilizando da sua estrutura enxuta e operável; o que torna a interpretação do direito sujeita a uma vasta gama de problemas jurídicos no âmbito da responsabilidade.

Entretanto, um dado não pode passar despercebido. As microempresas e empresas de pequeno porte, juntas, correspondem a 99% das empresas formalizadas no País.⁸⁸ Não é de se cogitar que a expressiva parte destas MPE's (micro empresas e empresas de pequeno porte) possuam estruturas jurídicas bem delineadas ou preparadas para as volatilidades comerciais e jurídicas daí decorrentes.

Um dos pontos de grande discussão, e que despertou a atenção da doutrina e da jurisprudência, é a responsabilidade tributária dos sócios e do administrador quando a sociedade vem a inadimplir as obrigações tributárias. Os administradores das sociedades limitadas – sócios ou não - têm sido alvo de um movimento de responsabilização pessoal, na hipótese em que, remanescendo débitos tributários inadimplidos pela sociedade, se busca promover a extinção ou o destrato da sociedade perante a Junta Comercial.

De forma praticamente a consagrar uma responsabilidade objetiva, na hipótese de encerramento das atividades ou dissolução da sociedade (e sobretudo no caso das MPE's), o administrador é incluído no polo passivo da execução, forte no art. 135, inciso III do CTN, e tem contra si invertido o ônus para provar que não agiu com dolo, fraude, infração à lei, ao contrato social ou estatuto.

É um cenário que se popularizou no judiciário brasileiro por motivos de praticidade e praticabilidade do direito, em vistas, sobretudo, do fenômeno jurisprudencial de desrespeito à limitação da responsabilidade para alcançar o

⁸⁸ Cf. Anuário do trabalho na micro e pequena empresa: 2013. 6. ed. / Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas; Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos [responsável pela elaboração da pesquisa, dos textos, tabelas, gráficos e mapas]. – Brasília, DF; DIEESE, 2013, p. 27.

patrimônio dos sócios, do administrador ou até mesmo do mandatário da empresa sempre que a insuficiência patrimonial da pessoa jurídica se configure como obstáculo ao recebimento do crédito do terceiro.⁸⁹

Este processo de relativização da responsabilidade societária de terceiros é traumático para aqueles que se dispõem a empreender/administrar, e para a própria economia; porque contraria toda a lógica e as promessas de limitação da responsabilidade societária do direito societário. Inverteram-se os valores por motivos de pragmatismo judicial, e o administrador que age de boa-fé, em respeito aos ditames legais e societários, é surpreendido – e aí incluem-se as quebras de expectativas legítimas, insegurança jurídica – com sua responsabilização pessoal. A limitação atualmente é mais uma visão mais romantizada do direito societário, do que propriamente respeitada no mundo dos fatos.

Portanto, há claramente um cenário de crise da limitação da responsabilidade, sobretudo no direito tributário. É daí que parte a abordagem crítica do presente trabalho; sobretudo porque não há no Judiciário o exame a fundo dos baluartes que regem a limitação da responsabilidade, e da natureza da responsabilidade tributária do administrador prevista no art. 135, inciso III do CTN.

2.2 RESPONSABILIDADE DO SÓCIO NA SOCIEDADE LIMITADA E A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

A limitação da responsabilidade dos sócios não é absoluta. São inúmeras as situações legais disciplinadas em que o véu da pessoa jurídica é desconsiderado para alcançar a pessoa do sócio.

Os próprios dispositivos que regulam a sociedade limitada estabelecem a responsabilização solidária dos sócios na hipótese de não

⁸⁹ Bruno Salama, em relato deste quadro de relativização da limitação da responsabilidade, rememora que “movimentos legislativos e jurisprudenciais em quase todos os ramos do Direito – trabalhista, tributário, societário e também consumerista, administrativo e até penal – relativizaram profundamente a separação patrimonial entre empresa e sócio. E logo adiante atingiram terceiros ligados à empresa, inclusive o administrador, o contratante, o conselheiro, e em alguns casos, até pessoas sem vínculo contratual com a empresa, como procuradores de sócios. Assim o foco básico do sistema jurídico migrou da proteção do empreendedor para a proteção dos credores da empresa. O pendulo virou. A idéia de limitar-se a responsabilidade do sócio ao capital social subscreto perdeu assim muito da sua força”. SALAMA, **O fim da responsabilidade limitada no Brasil**, p. 26.

integralização do capital social (art. 1.052⁹⁰, CC), informação inexata do capital social (art. 1.055, § 1º⁹¹, CC, limitada até cinco após o registro da sociedade), e daqueles que aprovarem deliberação contrária ao contrato social ou à lei (art. 1.080⁹², CC).

Paralelamente, diplomas como o Código de Defesa do Consumidor (art. 28), e inclusive o próprio Código Civil (art. 50), Lei Antitruste (art. 34), Lei do Meio Ambiente (art. 4º) regulamentam, de forma paralela, hipóteses que em que poderá ser operada a desconsideração episódica (para aquele ato em específico) da separação patrimonial da personalidade jurídica, para alcançar o patrimônio dos sócios. Neste plano, importante a pioneira doutrina de Rubens Requião:

A *'disregard doctrine'* não visa a anular a personalidade jurídica, mas somente objetiva desconsiderar no caso concreto, dentro de seus limites, a pessoa jurídica, em relação às pessoas e os bens que atrás dela se escondem. É caso de declaração de ineficácia especial da personalidade jurídica para determinados efeitos, prosseguindo, todavia, a mesma incólume para seus outros fins legítimos.⁹³

Marçal Justen Filho bem adverte que a desconsideração da personalidade jurídica:

Trata-se, basicamente, de ignorar os efeitos da personificação, para um caso em concreto, tendo em vista o risco que conduta oposita trataria no sentido de sacrifício de um interesse tutelado pelo direito. [...] Assim, a utilização abusiva da pessoa jurídica é combatida através da desconsideração. Ou seja, como o sacrifício que se vislumbra como inevitável e que se busca evitar será produzido pela aplicação do regime correspondente à pessoa jurídica, a solução jurídica é ignorar os efeitos da personificação. [...] O que justifica toda a teoria da desconsideração é o risco de uma utilização anômala do regime correspondente à pessoa jurídica acarretar um resultado indesejável.⁹⁴

Não se extingue, portanto, a pessoa jurídica. Apenas naquela relação jurídica específica, em que se restem verificados os pressupostos legais, o véu da separação e autonomias patrimoniais da pessoa jurídica é levantado para

⁹⁰ Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

⁹¹ § 1º Pela exata estimação de bens conferidos ao capital social respondem solidariamente todos os sócios, até o prazo de cinco anos da data do registro da sociedade.

⁹² Art. 1.080. As deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovaram.

⁹³ REQUIÃO, Rubens. **Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica (*disregard doctrine*)**. Revista dos Tribunais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1969, n. 410, p. 14.

⁹⁴ JUSTEN FILHO, **Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro**, p. 56-57.

alcançar o patrimônio dos sócios, de forma que seus bens particulares respondam pela dívida contraída. A desconsideração episódica permite a manutenção das atividades da sociedade, preservando interesses tanto de terceiros, quanto dos próprios trabalhadores e beneficiários da atividade produtiva; e coíbe o uso da pessoa jurídica na hipótese de seu uso indevido.

A ocorrência da desconsideração da personalidade jurídica, entretanto, depende de dois pressupostos: a) configuração das hipóteses legais autorizadas da desconsideração; e b) decisão judicial determinando a desconsideração e o alcance do patrimônio dos sócios.

Nas relações entre particulares e civis em geral que não gozem de regra específica, a teor do art. 50⁹⁵ do Código Civil a desconsideração da personalidade jurídica demanda a comprovação de desvio de finalidade na sua utilização ou confusão patrimonial entre os bens dos sócios e da sociedade:

O que autoriza a desconsideração é o abuso de personalidade. O abuso é caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial. Assim, se a sociedade é envolvida em negócios estranhos aos seus fins previstos no ato de constituição ou se, no exercício de sua atividade, estabelece-se confusão entre seu patrimônio e os patrimônios particulares dos sócios, abre-se ensejo para sua desconsideração; isto para o efeito de prática de atos executórios ou de arrecadação sobre os bens dos sócios, administradores ou não.⁹⁶

A regra geral, portanto, é que se a limitação da responsabilidade pressupõe o uso regular da sociedade pelos sócios. Sem fraude, sem má-fé, e na condução para a qual foi constituída.

Mas enquanto no direito civil, a desconsideração pressupõe o abuso da personalidade em atuação do sócio de modo excedente à normalidade, nos diplomas consumerista, trabalhista e ambiental, em vista da natureza dos interesses tutelados, a mera insuficiência patrimonial da sociedade autoriza a persecução do patrimônio dos sócios. A aplicação da norma, neste caso, não demanda a prova da utilização fraudulenta da sociedade, nem mesmo desvio de finalidade ou confusão patrimonial; basta o mero desatendimento pela sociedade do crédito titularizado.

⁹⁵ 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.

⁹⁶ GAINO, Itamar. **Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 183.

Impende salientar, entretanto, a existência de benefício de ordem na persecução do patrimônio dos sócios. A responsabilidade destes é sempre de caráter subsidiário. A obrigação é da sociedade. A execução dos bens dos sócios, a teor do art. 1.024^{97 98} do Código Civil e *caput* (parte final) do art. 596 do Código de Processo Civil^{99 100}, só pode ocorrer depois de esgotadas as buscas por patrimônio da sociedade, cabendo ao sócio executado requerer a observância do benefício e, na oportunidade, indicar os bens da sociedade passíveis de constrição (§ 1º^{101 102} do art. 596, CPC).

A sociedade, entretanto, opera por intermédio de seu administrador, e a responsabilidade dos sócios, depende de uma série de fatores gerenciais na condução da sociedade e de seu patrimônio.

2.3 ESTRUTURA DA RESPONSABILIDADE CIVIL DO ADMINISTRADOR DA SOCIEDADE LIMITADA

A sociedade limitada, em seus negócios, é gerida por um administrador, que poderá ser sócio, ou um terceiro (pessoa física ou jurídica) designado no contrato social. O administrador representa a sociedade perante terceiros; e, na gestão da sociedade, possui discricionariedade para geri-la, e sua atuação poderá influenciar no sucesso ou insucesso da atividade.

Nas lições de Tarcisio Teixeira, “administração é um órgão da sociedade, por meio do qual a sociedade assume as obrigações e exerce seus direitos. É o órgão que cumpre as decisões da sociedade, o que compreende a gestão das operações da atividade da sociedade.”¹⁰³

⁹⁷ Art. 1.024. Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais.

⁹⁸ Sem correspondente no Novo Código de Processo Civil (Lei n. 13.105/2015).

⁹⁹ Art. 596. Os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade senão nos casos previstos em lei; o sócio, demandado pelo pagamento da dívida, tem direito a exigir que sejam primeiro executados os bens da sociedade.

¹⁰⁰ Com correspondente no art. 795, *caput* e parágrafos, do Novo Código de Processo Civil (Lei n. 13.105/2015).

¹⁰¹ § 1º Cumprido ao sócio, que alegar o benefício deste artigo, nomear bens da sociedade, sitos na mesma comarca, livres e desembargados, quantos bastem para pagar o débito.

¹⁰² Com correspondente no art. 795, § 2º, do Novo Código de Processo Civil (Lei n. 13.105/2015).

¹⁰³ TEIXEIRA, **Direito empresarial sistematizado**, p. 245.

O administrador¹⁰⁴ possui discricionariedade para gerir a pessoa jurídica. Não poderia ser diferente. Dentro do poder de gestão, gozam de permissão normativa e societária para decidir e agir em nome da pessoa jurídica, contraindo deveres e obrigações, que é, inclusive, a finalidade da existência da própria sociedade limitada: a realização de negócios visando lucro. A sociedade, portanto, é representada e age por intermédio do administrador.

Ao agir representando a sociedade, o administrador contrai obrigações em nome da sociedade, e ela será titular dos deveres e obrigações por ele contratados. É de bom grado que o administrador tenha, além de habilidade de gestão, conhecimento específico da área em que atuará. Este poder discricionário está jungido ao âmbito de atuação da empresa; e deve ser pautado em deveres de lealdade e probidade. A regra geral, diante da previsão normativa constante no art. 1.011 do Código Civil, preconiza que “o administrador da sociedade 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.” Neste plano, o art. 1.016 do Código Civil estabelece a estrutura da responsabilidade do administrador, ao ditar que “os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções”.

Conforme a abalizada doutrina de Itamar Gaino, “cabe ao administrador exercer os poderes que lhe são conferidos pela lei e pelo contrato social no interesse da sociedade, segundo o seu objeto social”, e ao lembrar as situações mais corriqueiras de extrapolações destes poderes, elenca “atos como a obtenção de empréstimos sem a aquiescência de todos os sócios, o uso de bens sociais em proveito próprio, a destinação gratuita de bens ou serviços da sociedade em favor de terceiros.”¹⁰⁵

No âmbito da gestão da sociedade, há um tênue limite entre os atos que atraem somente a responsabilidade da sociedade (e por vezes, dos sócios), e aqueles que, cometidos com excessos ou através de ilícitos, atraem a responsabilidade pessoal do administrador. Neste plano, a culpa delineada no art. 1.016 do Código Civil é a culpa grave, aquela que consiste no cometimento de erro grosseiro de administração ou assunção de riscos desproporcionais. A limitação da

¹⁰⁴ Aqui referido enquanto figura genérica, pois a administração pode ser exercida por um sócio, por dois ou mais sócios, por um órgão da sociedade, ou por uma pessoa jurídica.

¹⁰⁵ GAINO, **Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada**, p. 134.

responsabilidade possui um custo social relativamente alto, em que pese transfira à sociedade e aos credores o risco de eventual insucesso da atividade, não abarca a possibilidade de seus gestores se exporem a riscos exagerados ou desproporcionais que maximizem suas vantagens e submetam os credores a uma maior chance de quebra, inadimplemento ou insucesso da atividade.

Neste ponto, um esclarecimento se faz importante. O insucesso da atividade não depende tão somente da atuação consciente, criteriosa ou proba do administrador. Assumir riscos faz parte da discricionariedade do administrador, e da exploração de uma sociedade visando o lucro. Não é a “imperícia, negligência ou imprudência” corriqueira de uma gestão que importará na responsabilização do administrador. É preciso mais que isto. A responsabilização demanda uma consciência da extrapolação dos riscos cotidianos, a assunção de uma obrigação desproporcional que pode levar a sociedade à bancarrota.

A sociedade que exerce atividade produtiva está sujeita a variações econômicas, mercadológicas, e uma miríade de fatores econômicos que podem afetar uma gestão; e deles, a atividade poderá se tornar contraproducente.

Desta forma, o que sobreleva notar para a responsabilização do administrador é a atuação de boa-fé, imbuída da intenção de efetuar o melhor negócio para a sociedade sem que dele decorram riscos grosseiros. Quando um administrador age sob a diligência de um gestor criterioso e ordenado, entre outras obrigações, estará atingindo a finalidade da empresa. Se por um infortúnio, vier a sociedade a amargurar prejuízo pelo insucesso de negociações em particular cujo risco era moderado, por variações de mercado ou em face de eventos alheios à previsibilidade do administrador; este não poderá ser responsabilizado, visto que a atividade de risco em que se ocupa não deve pesar sobre sua responsabilidade pessoal:

O administrador é livre para decidir sobre a conveniência e oportunidade dos negócios sociais, podendo, naturalmente, ter sucesso ou não na sua decisão. Seu eventual erro ou insucesso na tomada de decisão não repercutirá qualquer responsabilidade. Porquanto tenha decidido de maneira diligente, em boa-fé, e naquilo que supôs ser o melhor interesse social. É que o erro de gestão, por si só, em regra, não traz responsabilidade para o administrador. Por isso que GUYDON (2003, 459, p. 502) afirma que a gestão social é mais uma questão de oportunidade que legalidade. Há diversas razões para que o Poder Judiciário – ou mesmo os juízes administrativos – não interfiram no mérito das decisões tomadas pelos administradores, especialmente quando este Juízo se dá *ex post*. Destaca-se a dificuldade em se reproduzir o contexto em que a decisão foi

tomada, notadamente as pressões existentes à época, o tempo e as informações disponíveis no momento da tomada de decisão, além da própria visão peculiar do administrador a respeito do negócio, da prioridade e relevância da decisão e do impacto dos negócios sociais.¹⁰⁶

Assim, não haverá a responsabilidade do administrador perante terceiros; se este não faltou com o dever de diligência e lealdade no comando da sociedade; ou se não procedeu com má-fé ou ardil no trato com os terceiros que vierem a contratar com a sociedade. E aqui, a fraude, o abuso de direito, a culpa ou o dolo a que se alude em relação à administração é aquele que transborda a alçada do razoável no mundo dos negócios. Não é todo ilícito praticado pelo administrador que importará na sua responsabilidade. Por exemplo, o ilícito tributário que enseje a aplicação de multa, a emissão de cheque sem fundos, e o descumprimento de contratos são questões negociais previsíveis e inerentes à administração de um negócio. São ilícitos decorrentes da administração de qualquer empresa, e que não ensejam a responsabilidade do administrador.

Sua responsabilidade incide apenas nas questões que transbordem a alçada comercial razoável, corriqueira e inerente à exploração comercial. Por exemplo, o descumprimento de um negócio jurídico pela sociedade, embora se revista de um ilícito civil, enseja somente a execução do contrato com as medidas expropriatórias pertinentes. Acaso não demonstrada a culpa grave ou o dolo na assunção dos riscos pelo administrador, este não poderá ser responsabilizado pelo descumprimento do contrato.

Desde que atue dentro da legalidade, segundo as normas do contrato ou da lei, o administrador está imune à sua responsabilização pessoal. Este é o sentido da regra do art. 1.016 do Código Civil. Por tais razões, e diante da inúmera variedade de fatores influentes na administração de uma empresa, torna-se impossível presumir a culpa do administrador sobre atos de gestão imbuídos de boa-fé e dentro dos desígnios sociais. A culpa pelo prejuízo que a sociedade, por intermédio do administrador, ou ele, em ato próprio de administração, vier a causar a terceiros, deverá ser analisada à luz da observância ao seu dever de lealdade, diligência e probidade. Forte no exposto, perante terceiros, na condução da gestão, nos casos da prática de ilícitos sem que haja dolo, fraude ou má-fé pelo

¹⁰⁶ CAMPOS, Luiz Antonio Sampaio. **Deveres e responsabilidades**. in LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Direito das Companhias*. v. 1. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2009, pág. 1.106.

administrador da empresa, a responsabilidade é única da sociedade. Aparentemente, não há dúvidas neste sentido, já que este age em nome dela e se encontra protegido pela limitação de sua responsabilidade diante da discricionariedade e do risco da gestão de uma empresa. Acaso se constate alguma irregularidade interna de gestão, a sociedade possui legitimidade e interesse na ação de regresso contra o administrador (ação social *uti universi*) em razão de ato irregular contrário aos ditames dos arts. 1.011 e 1.016 do Código Civil.¹⁰⁷

O administrador atua em proveito e no interesse da sociedade. É vedado que exerça atos em benefício próprio ou contrário aos desígnios sociais, o que claramente configura sua responsabilidade pessoal sobre o negócio jurídico, ainda que lícito perante terceiros. São os chamados atos *ultra vires societatis*.

Desta forma, Campinho explica que, o administrador atuar em benefício próprio ou de forma contrária aos desígnios sociais, será pessoalmente responsável pelos danos causados:

Impõe-se-lhe [ao administrador] exercer suas atribuições e poderes, conferidos por lei ou pelo contrato, sempre no interesse da sociedade, direcionando-a para realização do seu fim, do seu objeto social. Não pode, pois o administrador praticar atos de liberalidade à custa da sociedade, tomar por empréstimo, sem consentimento expresso de todos os sócios, recursos ou bens da pessoa jurídica, ou usar, em proveito próprio ou de terceiros, seus bens, serviços ou créditos [...] Portanto, sempre que descurar desses deveres e, em razão disso, a sociedade vier a sofrer danos, ficará o administrador responsável pela devida reparação. Responderá por culpa no desempenho de suas funções. Ficarà obrigado a reparar o dano causado à sociedade ou a terceiros quando verificado ato irregular de gestão ou proceder com violação da lei ou do contrato social (artigos 1.016 do Código Civil e 158 da Lei 6.404/76).¹⁰⁸

Observe-se que é a boa-fé na condução dos atos negociais o elemento que imanta a atuação do administrador. O dever de boa-fé objetiva nas obrigações determina que o administrador aja de modo honesto, leal e correto, evitando causar danos ao outro. Do dever de boa-fé derivam a proibição de comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*) e o dever de informar adequadamente aquele com quem contrata, donde emerge a co-responsabilidade da sociedade na atuação do administrador.

¹⁰⁷ GAINO, **Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada**, p. 135.

¹⁰⁸ CAMPINHO, Sérgio. **O direito de empresa à luz do código civil**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 247.

Os contratantes possuem expectativas legítimas de acordo com a aparência que lhe é apresentada. Se o administrador, que age por intermédio da sociedade e em nome desta, venha a praticar atos ilícitos de gestão imbuído de dolo, fraude, má-fé, independentemente de proveito próprio ou de autorização contratual para tanto, responderá pessoalmente pelo ilícito não só pelo descumprimento de deveres implícitos próprios, mas também pela violação da boa-fé. Nesta hipótese, a sociedade, pela teoria da aparência, também será responsável perante os terceiros pelos atos praticados pelo administrador. A boa-fé dos terceiros que contratam com a sociedade em situação que acreditam e confiam na regularidade dos atos, deve ser prestigiada. A sociedade e os sócios, não podem se escusar em responder pelos ilícitos praticados pelo administrador que elegeram, em detrimento da boa-fé de terceiros. Aí reside a proibição do comportamento contraditório. Protege-se, ademais, a expectativa legítima e a confiança daquele que com a sociedade contratou.

Para que incida a proibição de comportamento contraditório, há que ser despertada no contratante a confiança legítima na conservação comportamento inicial por parte da sociedade. A tutela da confiança é o fator que fundamenta a proteção à incoerência e legítima a manutenção do comportamento por parte do administrador a vincular a responsabilidade da sociedade.

Nesta trilha, importante a lição de Menezes Cordeiro:

Tal tutela encontra amparo no processo de solidarização do Direito, posto que, ao abandonar a concepção liberal-individualista, agora interessa proteger a repercussão dos atos de uns cidadãos sobre outros.⁷⁵ Por isso, para a configuração do venire contra factum proprium é irrelevante a culpa na atitude do indivíduo⁷⁶, uma vez que é protegida a confiança daquele que legitimamente acreditou nas atitudes de outrem.¹⁰⁹

Portanto, a particularidade da co-responsabilização da sociedade por atos de responsabilidade pessoal do administrador reside na hipótese de verificar se seria possível no ilícito em específico praticado, dentro da razoabilidade do homem médio, cogitar que o administrador não detinha poderes para a prática daquele ato (*ultra vires societatis*), ou sabidamente agia de má-fé ou com culpa grave/dolo de lesar a sociedade ou agir em benefício próprio.

¹⁰⁹ CORDEIRO, **Da boa fé no Direito Civil**, p. 761.

Em que pese o parágrafo único do artigo 1.015 do Código Civil estipule a possibilidade de oposição a terceiros dos atos de excesso por parte do administrador nos casos em que: a) se a limitação de poderes estiver inscrita ou averbada no registro próprio da sociedade (inciso I); b) provando que era do conhecimento do terceiro (inciso II); c) tratando-se de operação evidentemente estranha aos objetos sociais (inciso III); não se pode exigir do terceiro que tenha acesso a todos estes dados durante uma negociação corriqueira.

É natural que os terceiros, salvo em negociações vultosas ou que demandem maior cautela, não possuam conhecimento do contrato e do objeto social ou dos meandros da atividade empresarial desenvolvida pela sociedade, dada a informalidade das operações normais de comércio. Não é de se esperar que a cada operação comercial o terceiro exija a exibição do contrato social ou dos instrumentos que determinam a administração e representação daquele que contrata em nome da sociedade. A dinâmica da vida comercial não permite que, a todo momento, os contratantes examinem os atos constitutivos da parte contrária ou eventuais limitações do objeto social. Nem é possível saber se determinado negócio estranho ao objeto social se reverterá em prol da empresa ou do próprio administrador.

Rubens Requião lembra que “é de exigir demais, com efeito, no âmbito do comércio, onde as operações se realizem em massa, e por isso sempre em antagonismo com o formalismo, que a todo instante o terceiro que contrata com uma sociedade comercial solicite desta a exibição do contrato social, para verificação dos poderes do gerente.”¹¹⁰

Como exemplo de operações corriqueiras, podemos citar a emissão de cheques, títulos de crédito em geral ou alienação de bens móveis de propriedade da sociedade sem autorização contratual, a prática de operações contratuais alheias ao objeto social ou ao ramo de operação da atividade, contração de obrigações desproporcionais ao que a sociedade poderia honrar, dentre outras hipóteses não autorizadas no contrato social ou tomadas em benefício próprio do sócio ou do administrador. Há a aparência do poder de contratar, o que cria a expectativa legítima na parte contrária.

¹¹⁰ REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. v. 1. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 397.

Desta forma, acaso, dentro do juízo do homem médio, se possa cogitar que a sociedade está devidamente representada por aquele que se apresenta como credenciado para aquele ato – na hipótese, o sócio ou o administrador –; ou que aquele negócio se reverterá em benefício da sociedade ou constitui o seu objeto social, esta responderá perante a obrigação contraída, e via reflexa, pelos danos eventualmente causados, forte na aplicação da teoria da aparência.

Nesta trilha, lembra Itamar Gaino que:

Em casos como esses, a sociedade fica obrigada ao cumprimento dos atos irregulares praticados por seu administrador, aplicando-se em seu desfavor a teoria da aparência, salvo se provar que o outro contratante tinha conhecimento da limitação dos poderes do administrador, segundo o contrato social. A teoria da aparência tem como objetivo a proteção do direito do terceiro de boa-fé que, em razão da informalidade que é inerente às relações comerciais, desconhece, no ensejo da celebração do contrato, a ausência de poderes da pessoa que se apresenta como representante da pessoa jurídica.¹¹¹

Na mesma toada, Campinho adverte:

Sempre nos pareceu que o tratamento dos atos que extrapolassem os limites do objeto social deveria se dar à luz da teoria da aparência, com o escopo de proteção aos terceiros que, de boa-fé, realizam negócios jurídicos com a sociedade, que não pode descurar-se do dever de zelar pelos atos praticados por seus administradores, não lhe sendo lícito, pois, alegar ignorância.¹¹²

Protege-se, portanto, a boa-fé do terceiro contratante, cujo negócio – salvo se for nulo por expressa formalidade legal, como a venda de imóvel sem autorização no contrato social para tanto – será válido perante a sociedade e o administrador que pessoalmente e ilícitamente entabulou. A responsabilidade do administrador é *interna corporis* perante a sociedade limitada. E a sociedade limitada possui responsabilidade *externa corporis* perante terceiros.

¹¹¹ GAINO, **Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada**, p. 137.

¹¹² CAMPINHO, **O direito de empresa à luz do código civil**, p. 256.

2.4 INSUFICIÊNCIA PATRIMONIAL DA SOCIEDADE LIMITADA E O RISCO DA CONTRATAÇÃO: A LIMITAÇÃO DA RESPONSABILIDADE DO SÓCIO E DO ADMINISTRADOR

A sociedade tem existência própria e distinta da pessoa e do patrimônio de seus sócios. Aquele que contrata com a sociedade limitada, tem conhecimento da limitação da responsabilidade dos sócios. Portanto, de antemão a toda e qualquer negociação com uma sociedade limitada, o credor da prestação sabe que todo e qualquer direito de crédito deve ser buscado em face da sociedade. Salvo as hipóteses de expressa previsão legal de responsabilidade dos sócios (tópico 2.2) e do administrador (tópico 2.3), não se justifica a investida ou a tentativa de persecução do crédito sobre o patrimônio dos sócios ou do administrador.

A simples existência de uma dívida inadimplida por parte da sociedade – se não houve culpa grave, dolo, má-fé, confusão patrimonial ou desvio de finalidade – não justifica o ultraje da autonomia patrimonial para alcançar o patrimônio dos sócios ou do administrador. As dívidas da sociedade são da sociedade, não de seus sócios.

Neste plano, se um credor tem a cobrança de sua dívida frustrada, amargurar o prejuízo pelo inadimplemento é um risco do negócio. A sociedade, ao instituir a sociedade de responsabilidade limitada, opta em obter as vantagens do estímulo ao empreendedorismo e o desenvolvimento econômico, em detrimento da responsabilização ilimitada de todos os sócios. Trata-se de uma escolha feita pelo legislador na instituição das sociedades limitadas. Socializa-se o risco do investimento – logicamente, protegendo somente a atuação criteriosa e de boa-fé – em proveito do progresso e do desenvolvimento econômico e social proporcionado pelas vantagens da limitação da responsabilidade.

A análise dos riscos do negócio, ao contratar com determinada sociedade, torna-se um custo de monitoramento corriqueiro nos negócios empresariais cotidianos. Seria de rigor numa negociação mais vultosa, a princípio, que as partes investigassem a atual situação contratual, patrimonial e creditícia da contraparte envolvida, a fim de averiguar sua atual consistência financeira e estrutural; dados econômicos, objetivos e que permitem estabelecer a presunção de solvabilidade econômica do negócio, como um dos mecanismos de minimizar os riscos das perdas.

No entanto, não se pode negar que eventual bancarrota de uma das sociedades é um risco do negócio. E a soçobra da atividade, com a inclusão de perdas para o credor da prestação, é um risco que o legislador impôs à sociedade assumir e dividir. Destarte, a insuficiência patrimonial do devedor da prestação é um risco inerente àquele que opera no mercado. É comum que oscilações econômicas ou momentâneas não permitam o adimplemento das obrigações contraídas pela sociedade, sem que haja qualquer tipo de ilícito premido de culpa grave, dolo, má-fé, confusão patrimonial ou desvio de finalidade; e desta forma, não há espaço para a desconsideração da personalidade jurídica.

Se um credor não obtiver a satisfação de seu crédito perante a sociedade, em virtude da ausência de patrimônio social, inobstante os sócios ou administradores ostentarem situações econômicas privilegiadas, não há pressuposto para desconsideração da personalidade jurídica. Uma vez que o capital social esteja integralizado, estes não respondem pelas dívidas sociais¹¹³. Não fosse assim, se todas as dívidas pudessem ser cobradas de seus sócios na hipótese de insolvência patrimonial da sociedade, não haveria razão na limitação da responsabilidade.

A limitação há de ser efetiva. Inexistente patrimônio da sociedade, e incorrendo as hipóteses autorizadas de responsabilização da sociedade ou do administrador, não há lugar para perquirir o patrimônio destes em detrimento da autonomia patrimonial. Resta ao credor, na hipótese de insolvência jurídica, requerer a decretação da falência da sociedade. Mas autorizada não está a responsabilização dos sócios ou do administrador. Na hipótese de terem sido respeitadas todas as normas de conduta pelos sócios e administradores, a insolvência patrimonial da pessoa jurídica, e de consequência, o não recebimento do crédito, é um ônus a ser amargurado pelos credores da sociedade em prol dos benefícios que a limitação da responsabilidade traz para o desenvolvimento social e econômico.

Vale lembrar que a limitação da responsabilidade não alcança aqueles que procederam com fraude ou má-fé no comando da gestão. É preciso, portanto, diferenciar as situações. A insolvência de uma sociedade não pressupõe conduta ilícita dos sócios ou do administrador, que lhes impute a responsabilidade. Acaso inexistente dolo, fraude patrimonial, má-fé ou culpa grave, os sócios e o administrador estarão salvaguardados pela limitação da responsabilidade.

¹¹³ GAINO, **Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada**, p. 163.

A sua responsabilidade pessoal emergirá nas hipóteses de terem agido em evidente afronta aos ditames sociais ou aos postulados que deveriam guardar frente à sociedade. Mas há regulação expressa neste sentido, daí não havendo de se falar que a limitação da responsabilidade em que a sociedade é utilizada em desacordo com a sua finalidade.

Por isso, Gaggini bem adverte:

A outorga da limitação da responsabilidade exige, em compensação, a conduta regular do sócio honesto e de boa-fé, na condução da sociedade. [...] Logo, o benefício não é absoluto, pois é destinado, exclusivamente, a proteger o sócio de boa-fé e honesto, mas de má sorte em seus negócios. Ou seja, aquele sócio que observou as regras formais da sociedade, e atuou de boa-fé em todo o tempo, faz jus, em caso de eventual insolvência social, a se ver socorrido pelo benefício da limitação, hipótese em que se verifica a externalização de parte dos prejuízos aos credores, em razão do interesse coletivo maior que justifica a concessão deste benefício. [...] É evidente, portanto, que o benefício não se presta a acobertar sócios desonestos, mas sim, a proteger e estimular empreendedores de boa-fé que, diante de uma proteção legal, aceitam o desafio de explorar uma determinada atividade, fator que é de interesse social.¹¹⁴

Limitação da responsabilidade do sócio e do administrador probos, que agiram de boa-fé, não pode ser confundida, no âmbito dos argumentos contrários à limitação, com atos fraudulentos de gestão – gerencial ou patrimonial da sociedade - ou imbuídos de dolo, culpa grave ou má-fé, para os quais há responsabilização específica estampada na lei. Respeitadas as normas de conduta explícitas e implícitas de condução da sociedade limitada, é um direito dos sócios a manutenção da limitação da responsabilidade. O empreendedor que outrora confiou nas regras de proteção da responsabilidade tem direito subjetivo à sua limitação, e expectativas legítimas que outrora lhe fizeram explorar a atividade. O legislador escolheu positivar a limitação da responsabilidade para atingir resultados socialmente desejáveis. Não foi uma escolha inconsciente. E a limitação da responsabilidade deve ser respeitada, em especial, quando o empreendimento fracassa.

No direito tributário, pela via interpretativa do art. 109 do CTN, a leitura dos preceitos de direito comercial e societário a respeito da limitação da responsabilidade e da autonomia patrimonial, precisam ser respeitados na forma como originariamente concebidos pela legislação de direito privado.

¹¹⁴ GAGGINI, **A responsabilidade dos sócios nas sociedades empresárias**, p. 111.

No ato de formação e aplicação da norma tributária, o intérprete, ao pretender alcançar o patrimônio do sócio ou do administrador, precisa ter em mente manter esta estrutura de limitação da responsabilidade concebida e pensada justamente para proteger o administrador e o sócio investidor, sob pena de incorrer em afronta à todo esboço da legislação privada a respeito da limitação da responsabilidade, e ao próprio art. 109 do CTN.

3 ASPECTOS MATERIAIS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO E DO ADMINISTRADOR DA SOCIEDADE LIMITADA

Demonstrada a estrutura da responsabilidade do sócio e do administrador projetada pelo direito societário, podemos iniciar o estudo da responsabilidade destes no direito tributário.

No Código Tributário Nacional são duas, a princípio, as normas que expressamente regulam a responsabilidade dos sócios e dos administradores de sociedades: o art. 134, inciso VII; e o art. 135, inciso III. Ambas as normas, a princípio, estão descritas de forma genérica pela lei. A abstração legal dá margem para uma infinidade de interpretações. Impende analisarmos a natureza de cada qual, para traçar os pressupostos da responsabilidade tributária do sócio e do administrador.

3.1 ESTRUTURA DO ART. 134 DO CTN, E A INAPLICABILIDADE DO INCISO VII ÀS SOCIEDADES LIMITADAS

O art. 134 do CTN disciplina a responsabilidade subsidiária de terceiros quando forem omissos ou agirem com culpa na hipótese de liquidação destas:

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

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
- VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
- VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

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

A responsabilidade dos terceiros elencados nos incisos do art. 134 do CTN, demanda, portanto, a constatação da intervenção ou da omissão do terceiro, em caso de norma de conduta explícita ou implícita que deveria ter observado, e concomitantemente, a impossibilidade de exigência da obrigação principal do contribuinte. A responsabilidade é posterior ao surgimento e inadimplemento da obrigação tributária. Há, primeiro, o nascimento do fato gerador do tributo, e *a posteriori*, inadimplido o tributo e constatada a impossibilidade de exigi-lo do contribuinte, o fato gerador da responsabilidade do terceiro consistente no próprio inadimplemento deste por intervenção que realizou, ou que deveria ter realizado (omissão).

Duas premissas são inarredáveis, portanto.

A primeira consiste na necessidade de ser demonstrada a culpa, pela intervenção ou omissão do terceiro, a atrair sua responsabilização. Não basta o mero inadimplemento da obrigação. O inadimplemento tem que decorrer de intervenção ou omissão do terceiro. Observe-se que as pessoas elencadas no art. 134 do CTN são aquelas que possuem uma capacidade de influir no adimplemento da obrigação tributária – donde advém claro o seu dever de colaboração com a administração tributária, e a sanção decorrente do descumprimento da norma de conduta.

Neste sentido, Maria Rita Ferragut lembra que “o terceiro necessariamente deverá ter concorrido para o descumprimento da obrigação tributária. Para a correta aplicação da regra, compete ao Fisco apresentar provas de que a intervenção ou a omissão ocorreu, não havendo responsabilidade do sócio se o contribuinte não reunia condições econômicas de quitar a dívida.”¹¹⁵

A segunda é de que, embora a dicção do enunciado prescritivo descreva que os terceiros “respondem solidariamente”, a oração anterior enuncia que somente “nos casos de impossibilidade de exigência da obrigação principal pelo contribuinte”, poderá ser perquirida a responsabilidade do terceiro; o que denota a subsidiariedade da responsabilidade. Até porque a responsabilidade do terceiro nasce do inadimplemento que poderia ter evitado. O inadimplemento é pressuposto para sua responsabilização. Adimplida a obrigação pelo contribuinte principal, não haverá que se falar na responsabilidade do terceiro neste caso em que a

¹¹⁵ FERRAGUT, **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**, p. 128.

responsabilidade decorre do próprio inadimplemento. Se a responsabilidade somente é perquirida diante da impossibilidade de exigir a obrigação do contribuinte, torna-se incoerente cogitar-se a solidariedade da responsabilidade.

Perfilhando deste mesmo raciocínio, Maria Rita Ferragut adverte que:

Primeiro, faz-se necessário exigir do contribuinte o cumprimento do objeto da prestação para, somente depois, se comprovada a impossibilidade da satisfação do crédito por esse sujeito – vale dizer; se efetivamente tiverem sido utilizados os meios disponíveis para a cobrança, que ainda assim restou infrutífera – cobrar do responsável tributário o valor em aberto. Com isso, o nascimento da relação jurídica de responsabilidade não advém do fato jurídico tributário, mas do reconhecimento jurídico de que o contribuinte não pôde cumprir com sua obrigação. Some-se a esse fato a intervenção ou omissão do responsável.¹¹⁶

Esta construção da estrutura da responsabilidade traçada no art. 134 do CTN é um percurso necessário para explicar a responsabilidade dos sócios e dos administradores da sociedade limitada. A elas, entretanto, não o é aplicável.

A redação do inciso VII estipula que a responsabilidade subsidiária dos “sócios, *no caso de liquidação de sociedade de pessoas*”.

Perscruta, portanto, investigar se as sociedades limitadas se enquadram na definição de sociedades de pessoas.

As sociedades de pessoas são aquelas em que a personalidade figura do sócio é o elemento fundamental da formação da sociedade. Difere-se da sociedade de capital, enquanto nesta, o elemento fundamental é a viabilidade do investimento e a lucratividade do negócio.

As sociedades limitadas não se revestem da qualidade pura de uma sociedade de pessoas. No início de sua criação, a sociedade limitada já foi vista como tal, diante da personalidade com a qual sócios mutuamente se escolhiam, interagiam e administravam a sociedade.

Com a evolução e complexidade das relações negociais não só com terceiros, mas também entre os sócios, e dos capitais de investimento, as sociedades limitadas perderam o traço da personalidade, e assumiram uma forma híbrida entre as sociedades de pessoas e as sociedades de capital. O próprio legislador positivo, no Código Civil de 2002, criou uma sociedade híbrida que pode assumir contornos de uma sociedade de pessoas, ou de uma sociedade de capital.

¹¹⁶ *Ibidem*, p. 129.

Mas o fato de poder assumir os contornos de uma ou de outra, não a torna uma sociedade ora de pessoas, ora de capital. A sociedade limitada, na forma como prevista pelo Código Civil de 2002 constitui-se, na sua natureza, como uma sociedade híbrida, com elementos de ambos os tipos sociais. Por se tratar de um tipo autônomo, não se pode qualificá-la como uma sociedade de pessoas, porque a existência de um sócio investidor, bem como o elemento da impessoalidade da gestão, são extremamente recorrentes, e nem como sociedade de capital, porque por vezes ainda impera a pessoalidade para determinados atos:

A sociedade limitada não é produto, como ocorre geralmente na matéria econômica e comercial, de uma experiência que se foi sedimentando até regular-se o tipo legal. Ela foi criada diretamente na lei, por vontade espontânea do legislador, no caso, o legislador alemão, o qual quis estabelecer um tipo de sociedade em que houvesse limitação da responsabilidade de todos os sócios, sem precisar do mecanismo complexo da anônima [...] o objetivo do legislador alemão, ao criar essa espécie societária, foi instituir um tipo híbrido em que, considerada uma sociedade de pessoas – porque era pequeno o número de pessoas que confiavam em si, e umas nas outras, para os empreendimentos projetados – nela se conjugassem a limitação da responsabilidade de todos os sócios, dados os riscos a que estaria sujeita. Daí ela ter sido configurada como um tipo misto, de sociedade de pessoas e de sociedade de capitais. Foi com finalidade semelhante que o legislador brasileiro adotou a sociedade limitada. Mas o legislador alemão, o legislador português, e todas as legislações que a adotaram, e hoje são quase todas, criaram um tipo regulado em todos os seus aspectos, estruturado como espécie mista, independentemente de influência de outros diplomas.¹¹⁷

Não é a incursão de uma natureza mais pessoal, ou de uma natureza mais de capital, que determinará sua adequação numa ou em outra classificação. A sociedade limitada é híbrida por natureza. Por exemplo, em matéria de administração, na sociedade de pessoas, caberia aos sócios e seria vedada por terceiros. No caso da sociedade limitada, o próprio Código Civil permite a nomeação de terceiros estranhos ao capital social, o que é próprio de sociedade de capitais. Portanto, não é a configuração que a práxis que lhe dá, mas sim a própria formatação jurídica estipulada pelo legislador. Neste sentido, Fran Martins leciona que “nas sociedades limitadas temos sócios que tanto podem ser pessoas físicas ou jurídicas; apesar das doutrinas, o legislador teve em mente manter o hibridismo, de uma sociedade mista, tanto de capital como de pessoas.”¹¹⁸

¹¹⁷ MACHADO, Sylvio Marcondes. **Questões de direito mercantil**. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 18.

¹¹⁸ FRAN, Martins. **Curso de direito comercial**. Atualização por Carlos Henrique Abrão. 37ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 238.

Há muito Nelson Abrão já não considerava a sociedade limitada uma sociedade de pessoas:

Não se pode olvidar, antes de mais nada, que mesmo a doutrina mais avançada, corrente nos dias atuais, reluta em considerar a sociedade por quotas de responsabilidade limitada como sociedade estritamente de capital, preferindo conceituá-la como sociedade mista, de pessoas e de capital.¹¹⁹

Por não se tratar de uma sociedade de pessoas, portanto, inaplicável a disposição normativa do art. 134, inciso II do CTN as sociedades limitadas.

E assim se consolidou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

Não se aplica à sociedade por quotas de responsabilidade limitada o art. 134 do Código Tributário Nacional; incide sim, sobre ela, o artigo 135, itens I e III, do mencionado diploma legal, se o crédito tributário resulta de ato emanado de diretor, gerente ou outro sócio, praticado com excesso de poder ou infração de lei, do contrato social ou do estatuto.¹²⁰

Logo, o art. 134, inciso VII do Código Tributário Nacional não se aplica às sociedades limitadas, mas tão somente às sociedades passíveis de serem consideradas como sociedades de pessoas, como é o caso da sociedade em nome coletivo e da comandita simples.

3.2 ESTRUTURA DA RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR DA SOCIEDADE LIMITADA INSERTA NO ART. 135, INCISO III, DO CTN: PRESSUPOSTOS DA RESPONSABILIZAÇÃO DO ADMINISTRADOR

Enquanto o art. 134, inciso VII do CTN prevê a responsabilidade culposa daqueles que intervierem ou cuja omissão for verificável; o art. 135 consagra a responsabilidade de terceiros na hipótese de atuação resultante de atos praticados com excesso de poderes, infração à lei e ao contrato social:

¹¹⁹ ABRÃO, Nelson. **Sociedade por quotas de responsabilidade limitada**. São Paulo: Saraiva. 3ª ed. 1983, p. 26.

¹²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 96.607 – RJ. 1ª Turma. Relator Ministro Soares Muñoz, julgado em 27 de abril de 1982.

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.

Para a análise da estrutura da responsabilidade tributária descrita no caput do art. 135, importa conhecer a sua natureza, a (im)prescindibilidade do elemento subjetivo – dolo ou culpa -, e a finalidade de sua aplicação.

Um primeiro ponto deve ser esclarecido. A análise da responsabilidade do administrador inserta no inciso III do art. 135, pode também ser estendida aos “mandatários, prepostos e empregados” que atuem em desacordo com as normas de conduta decorrentes do *caput*.

No entanto, a fim de proporcionar maior didática e afunilar o corte metodológico do presente estudo, nos ateremos à responsabilidade do sócio e do administrador, partindo da análise do inciso III do CTN; e mencionando as hipóteses do inciso II sempre que possível.

3.2.1 Alcance da norma do inciso III do art. 135: entre sócios, administradores e o efetivo poder de gerência.

O enunciado normativo, ao delimitar a responsabilização dos “diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado” não imputa a responsabilidade indistintamente aos sócios da pessoa jurídica. Restringe-se ao administrador. A norma atinge aqueles com poderes de gestão, sócio ou não. É preciso que o responsável tenha poder de direção e de influenciar no resultado da conduta ilícita sancionável.

Nesta toada, não é o sócio que será responsável tributário pelo crédito, mas tão somente o administrador da sociedade; podendo este ser sócio ou um terceiro designado no contrato social (arts. 1.060 e 1.061 do Código Civil). O sócio, pela simples circunstância de ostentar tal posição, não é chamado a responder pessoalmente com seu patrimônio pelas dívidas fiscais da sociedade.

É preciso, em primeiro lugar, que o responsável possua poder de administração, formalmente designado em contrato social ou efetivamente existente no mundo dos fatos (tal como ocorre com mandatário, preposto ou empregado, no inciso II) e desta forma, tenha praticado atos com excesso de poderes, infração à lei, ao estatuto e ao contrato social. A figura do administrador é forma genérica de se referir ao “gerente”, “sócio-gerente”, “representante” e “diretor” - entre os quais a função é correlata. Não importa, para sua responsabilização, a denominação utilizada no cargo, mas a atribuição e os poderes que lhe são conferidos.¹²¹ Importa a existência de poderes de gerência e de gestão. Didaticamente, chamaremos adiante o responsável tributário elencado pelo art. 135, inciso III do CTN, somente de administrador, a abranger todas as figuras jurídicas que possuam poderes de gestão.

Isto porque, a responsabilização pretendida pela norma depende não da nomenclatura atribuída, mas ao efetivo exercício do poder de mando na sociedade; e abrange até mesmo o sócio, preposto, mandatário ou empregado que obscuramente exercia o poder de mando na sociedade, embora maquiado sob o nome de terceiro.

Como explica Hugo de Brito Machado:

A simples condição de sócio não implica a responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade, nos termos do art. 135, III, do CTN, é a condição de administrador de bens alheios. Por isto a lei fala em diretores, gerentes ou representantes. Não em sócios. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, se não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários desta. Também não basta ser diretor, ou gerente, ou representante. É preciso que o débito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.¹²²

Os sócios não administradores, desta forma, ficam excluídos da responsabilização delineada no art. 135, inciso III do CTN; a não ser que haja prova, por parte do Fisco, de atuação com excesso de poderes, infração à lei, ao estatuto ou ao contrato social. A mesma regra se aplica ao administrador: perquirir a responsabilidade deste administrador demanda a existência, e a prova, de um ato ilícito próprio que configure o pressuposto de fato de sua responsabilização.

¹²¹ VAZ, José Otávio de Vianna. **Responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no CTN**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p.35

¹²² MACHADO, **Curso de direito tributário**, p. 164.

3.2.2 Autonomia da responsabilidade do administrador por pressuposto de fato próprio.

A responsabilidade tributária, conforme já exposto no capítulo 1.3, é autônoma em relação ao surgimento do fato gerador do crédito tributário.

Configura-se pela realização de um fato próprio do administrador, que atesta sua responsabilidade, distinto do fato gerador que dá existência ao tributo. Não se visualiza a responsabilidade a partir do fato gerador do tributo. O fato gerador vincula o contribuinte. A responsabilidade, por seu turno, parte de pressuposto de fato distinto, que interliga o responsável ao contribuinte, não ao surgimento do tributo. São regras matrizes, inclusive, distintas: a regra matriz de incidência, e paralelamente, a regra matriz de responsabilidade tributária. Cada qual com seus pressupostos de fatos próprios.

O surgimento do tributo se dá pela manifestação de riqueza tributável externada pelo ato jurídico, consentânea com a capacidade contributiva do contribuinte. O da responsabilidade, pelo descumprimento de dever próprio do administrador, diante de sua relação de colaboração com a administração tributária.

Vale dizer, o ato do responsável tributário que origina sua responsabilidade não é, necessariamente, o ato que origina o fato gerador do tributo. Ele pode ser anterior, posterior, ou até mesmo o próprio ato. Ele decorre do descumprimento de alguma obrigação de conduta do administrador que frustrou o adimplemento do tributo por parte da sociedade. Em que pese, embora por pressupostos de fato distintos, o fato gerador do tributo e a responsabilidade do administrador possam nascer da prática de um fato jurídico, como por exemplo, o administrador que toma em empréstimo um capital contrariamente aos interesses da sociedade, donde surge o IOF; o surgimento do tributo decorre da prática de um fato gerador descrito na lei, e o da responsabilidade com a atuação diante do excesso de poder do administrador. São normas de responsabilização distintas, a do contribuinte, e a do responsável tributário. Os pressupostos que lhe dão origem são distintos. Um, a manifestação de capacidade contributiva; o outro, o de capacidade colaborativa.

O responsável não participa da relação jurídico tributária que dá origem ao fato gerador. É a sociedade que integra inicialmente a relação jurídico tributária. O administrador age em nome da pessoa jurídica, e ela é o sujeito passivo

originário da obrigação tributária. A responsabilidade tributária do administrador nasce como dever de reparação à fazenda, no sentido de garantir a obrigação tributária perante o Fisco, nos casos em que tenha agido dolosamente para frustrar o adimplemento da obrigação tributária. Não há alteração substitutiva do pólo passivo da obrigação tributária, conquanto se tratem de pressupostos de fatos distintos. Contribuinte e responsável são obrigados por regras matrizes distintas.

Ocorre que o caminho da imputação da responsabilidade do administrador pressupõe a individualização da norma geral. A norma de responsabilidade é genérica, abstrata. A efetividade da norma geral depende da formação da norma individual e concreta; o que só acontece posteriormente ao inadimplemento do contribuinte, e depende de declaração fundamentada: a) da autoridade administrativa (na fase pré-processual), para que seja imputável a responsabilidade do administrador na CDA (Certidão de Dívida Ativa); ou b) do Judiciário, acaso a pretensão de responsabilização ocorra no curso da execução fiscal. Estas premissas se autocomplementam e dão os contornos da responsabilidade tributária do administrador.

3.2.3 Subordinação ao inadimplemento por parte da sociedade: a subsidiariedade da responsabilidade tributária.

Para que se perquiria a responsabilidade do administrador, entretanto, impende primeiro intentar o percebimento do crédito da sociedade, contribuinte originária do tributo. Esta premissa está intimamente ligada ao caráter sancionatório-ressarcitório e fidejussório da responsabilidade tributária do administrador. A responsabilização é ato declaratório posterior ao inadimplemento por parte da sociedade.

A questão, entretanto, está longe de ser pacífica. Parte massiva da doutrina considera a responsabilidade do administrador pessoal, única e exclusiva. Não seria solidária, nem subsidiária. Deflagrado o ato de responsabilização próprio do administrador, este seria o único responsável, de forma isolada – e aí excluindo a sociedade – pelos tributos cobrados. Sua responsabilidade surgiria imediatamente com a prática do ato com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou estatuto. Esta exegese ressoaria da interpretação da locução “serão pessoalmente

responsáveis” pelo crédito tributário. Daí extrai-se que a responsabilidade seria pessoal do administrador, excluindo a sociedade em substituição ao mesmo.

Neste sentido, perfilham Maria Rita Ferragut¹²³, Sacha Calmon Navarro Coelho¹²⁴ e Paulo de Barros Carvalho¹²⁵.

Desta forma, haveria a substituição do pólo passivo da obrigação tributária. O responsável tributário, por ato próprio, seria o devedor originário do crédito tributário em lugar do contribuinte. A responsabilidade do administrador, nestes casos, teria um viés sancionador.

Ousamos, entretanto, divergir deste posicionamento; donde já podemos explicar o caráter subsidiário da responsabilidade tributária.

A relação tributária dá-se originariamente entre contribuinte e Estado. Deflagrado o fato gerador do tributo, o Fisco cobrá-lo-á da sociedade; sujeito passivo originariamente dotado do dever jurídico de adimplir. Na regra matriz de incidência do tributo, o sujeito passivo é a sociedade. A responsabilidade do administrador pode emergir por ato próprio, mas não se confunde com o critério de surgimento do tributo delineado em sua regra matriz. O nascimento do tributo, e da responsabilidade, se dão por razões distintas, pressupostos de fato distintos e regras matrizes distintas. Perante a sociedade, portanto, o fato de o administrador vir a posteriormente ser declarado responsável, não altera sua posição no pólo passivo da obrigação tributária: permanece a sociedade responsável pelo pagamento do tributo na qualidade de contribuinte.

¹²³ “Não temos duvida em afirmar que ela [a responsabilidade] é pessoal. O terceiro responsável assume individualmente as consequências advindas do ato ilícito por ele praticado, ou em relação ao qual seja partícipe ou mandante, eximindo a pessoa jurídica, realizadora do fato tributário, de qualquer obrigação. O sujeito que realizou o evento nem sequer chega a participar da relação jurídica tributária.” FERRAGUT, **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**, p. 137.

¹²⁴ “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 aquele 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.” COELHO, **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 638.

¹²⁵ “O art. 135, não obstante também apresente caráter sancionatório, elege hipótese diversa, mais grave, cominando sanção igualmente mais severa: exige que tenham sido praticados atos com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos, implicando a responsabilidade exclusiva e pessoal daquele que agiu desse modo. [...] Para os fins da relação existente entre o Fisco e o responsável, o benefício usufruído pela sociedade é irrelevante, não havendo solidariedade nem subsidiariedade, mas somente obrigação pessoal do administrador pelo pagamento do valor correspondente ao tributo e penalidades pecuniárias.” CARVALHO, **Curso de direito tributário**, p. 503-504.

Ademais, não verificado o inadimplemento da obrigação, não há interesse do Fisco em buscar a responsabilização – cujo pressuposto é justamente o inadimplemento – de um terceiro que, por ora, não é o legitimado ao pagamento do tributo, já que o ato de responsabilização depende de declaração, e que não possui relação jurídica com a administração tributária. Enquanto não decorrido o prazo para pagamento da obrigação, a responsabilidade do terceiro emerge tão somente como potencialidade na relação jurídico tributária. Acaso haja o pagamento pelo contribuinte legitimado, cujo qual é titular originário da relação jurídico tributária com o Fisco, extingue-se a obrigação tributária.

Conforme lembra Alfredo Augusto Becker, “a lei outorga ao Estado o direito de exigir de outra pessoa a satisfação da prestação jurídico-tributária somente depois de ocorrer o fato da não satisfação da prestação tributária pelo contribuinte ‘*de jure*.”¹²⁶

Sobre este caráter subordinado ao inadimplemento, comenta Leandro Paulsen:

Como já se disse, a relação entre responsável e a Administração Tributária é a um só tempo autônoma e subordinada. É autônoma porque tem seus próprios pressupostos de fato, sujeito e objeto. É subordinada pois não surge nem subsiste se não ocorreu o fato gerador e se a dívida tributária não está em aberto.¹²⁷

E mais adiante, coloca a mora como condição imprescindível à constatação da responsabilidade tributária:

Ocorridos, portanto, o fato gerador e o pressuposto de fato da responsabilidade, surge a obrigação tributária. Todavia, a pendência de situação mora no pagamento pelo contribuinte aparece como condição suspensiva. Enquanto não seja verificada a mora, e quando necessária, a insuficiência patrimonial do contribuinte, não pode a Administração buscar a satisfação ante o responsável.¹²⁸

A responsabilidade tributária, desta forma, é subordinada a existência de um crédito inadimplido. É dependente dele. Se houver o adimplemento da obrigação pelo contribuinte, não há necessidade de perquirir a responsabilidade tributária perante o Fisco.

¹²⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Lejus. 3ª ed. 1998, p. 558.

¹²⁷ PAULSEN, **Responsabilidade e substituição tributárias**, p. 233.

¹²⁸ *Ibidem*, p. 234.

E aqui sobreleva notar uma questão. A responsabilidade do terceiro nem sempre é contemporânea ao surgimento do próprio fato gerador. Ela pode decorrer de fato anterior, concomitante, ou posterior ao surgimento do fato gerador do crédito tributário. Desta forma, pressupõe a existência de um crédito em aberto por parte da sociedade. Só então há de se perquirir a responsabilidade.

E conforme se verá, é essa relação de capacidade do administrador de influir no adimplemento da obrigação no comando da sociedade – e não só o mero surgimento do tributo – que reverberará na sua responsabilização pessoal.

O ato pode ser posterior, tal como ocorre quando a sociedade distribui todos os lucros aos sócios na pendência de pagamento de créditos tributários inadimplidos. O ato ilícito praticado pelo administrador é posterior ao surgimento do crédito tributário, não deu origem a eles. Mas poderá ser responsável pela presunção de que irregularmente destinou aos sócios todo o capital que serviria ao pagamento das obrigações tributárias. Não houve ilícito tributário, a atuação do administrador não deu origem a fato gerador algum. O ilícito foi societário, e inviabilizou o adimplemento dos tributos sobre o patrimônio social. Nesta hipótese, podemos observar o caráter autônomo da responsabilidade do administrador (distinto do surgimento do fato gerador do tributo), e subsidiário à responsabilidade da sociedade (somente depois de inadimplido o crédito tributário é que há de se falar em responsabilidade).

Observe-se: o ato que desencadeia a responsabilidade do administrador é independente do surgimento do crédito tributário. Desta forma, ambos são sujeitos passivos da obrigação tributária. Pretender a exclusão da sociedade seria beneficiar o contribuinte originário, titular da relação jurídico tributária que deu origem ao fato gerador, eximindo-o da obrigação pessoalmente contraída diante da regra matriz do tributo. A existência de responsabilidade do administrador, não afeta a responsabilidade da pessoa jurídica pelo surgimento do crédito tributário; de forma que ambos podem ser, sim, responsáveis em conjunto pela obrigação tributária, desde que se compreenda que cada um o é por ato próprio. O responsável não é colocado em lugar do contribuinte. Ele responde por infração sua, em conjunto com o contribuinte. Perante o Fisco, ambos são responsáveis. Primeiro a sociedade, depois o responsável. A relação de interesse, legalidade e licitude do ato que declarou a responsabilidade será discutida *interna corporis* entre a sociedade e o administrador.

Na hipótese de o próprio ato do responsável dar origem ao crédito tributário, emerge uma particularidade. Altera-se, em abstrato, a regra matriz do tributo com a inclusão do responsável tributário no pólo passivo. Sua responsabilidade, no entanto, permanece como mera potencia na relação obrigacional. Há duas condições suspensivas para a cobrança do crédito sobre o patrimônio do responsável. A primeira é de que primeiro há de ser feita a cobrança do sujeito passivo originário do tributo. Empós inadimplida, passa-se a perquirir a responsabilidade do administrador, donde advém a segunda condição suspensiva: a necessidade de declaração da responsabilidade tributária por ato da autoridade competente.

No entanto, em qualquer situação, não há como admitir a exclusão da pessoa jurídica em substituição ao administrador, conquanto muitas vezes é beneficiada pelo inadimplemento. Demandaria regra expressa determinando a sua exclusão. A mera existência do enunciado “pessoalmente responsáveis” não importa extrair a significação de que a pessoa jurídica será excluída do pólo passivo da obrigação.

A contrassenso da exclusão do contribuinte do pólo passivo da obrigação, perfilha Hugo de Brito Machado:

Parece-nos inteiramente inaceitável tal entendimento. A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz 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. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, tratando-se de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente.¹²⁹

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça por muito tempo oscilou na definição da ordem da responsabilidade do administrador: se solidária ou subsidiária.¹³⁰ Entrementes, em 2009 ao julgar o REsp 1.101.728/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, submetido ao regime do art. 543-C do CPC, assentou o entendimento no sentido de que a responsabilidade do sócio prevista no art. 135 do CTN é subsidiária.

¹²⁹ MACHADO, **Curso de direito tributário**, p. 166.

¹³⁰ Para o cotejo da dicotomia apresentada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, vide REsp 833.621/RS, REsp 545.080/MG nos quais se consagra a subsidiariedade da obrigação, e REsp 86.439/ES, AgRg no AG 748.254/RS, os quais atinem à responsabilidade solidária do administrador.

E recentemente, referida Corte proferiu julgado afastando a tese de exclusão da sociedade na hipótese de responsabilização do administrador forte no art. 135 do CTN:

Com efeito, são diferentes as causas que ensejaram a responsabilidade tributária e, por consequência, a definição do polo passivo da demanda: a) no caso da pessoa jurídica, a responsabilidade decorre da concretização, no mundo material, dos elementos integralmente previstos em abstrato na norma que define a hipótese de incidência do tributo; b) em relação ao sócio-gerente, o “fato gerador” de sua responsabilidade, conforme acima demonstrado, não é o inadimplemento da obrigação tributária, mas a dissolução irregular (ato ilícito). Não há sentido algum em concluir que a prática, pelo sócio-gerente, de um ato ilícito (dissolução irregular) constitua causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica, fundada em circunstância independente. Em primeiro lugar, porque a legislação de Direito Material (Código Tributário Nacional e legislação esparsa) não contém previsão legal nesse sentido. Ademais, a prática de ato ilícito imputável a um terceiro, posterior à ocorrência do fato gerador, não afasta a inadimplência (que é imputável à pessoa jurídica, e não ao respectivo sócio-gerente) nem anula ou invalida o surgimento da obrigação tributária e a constituição do respectivo crédito, o qual, portanto, subsiste normalmente. Note-se que a adoção do entendimento consagrado no acórdão hostilizado conduziria a desfecho surreal: se a dissolução irregular exclui a responsabilidade tributária da pessoa jurídica, o feito deveria ser extinto em relação a ela, para prosseguir exclusivamente contra o sujeito para o qual a Execução Fiscal foi redirecionada. Por consequência, cessaria a causa da dissolução irregular, uma vez que, com a exclusão de sua responsabilidade tributária, seria lícita a obtenção de Certidão Negativa de Débitos, o que fatalmente viabilizaria a baixa definitiva de seus atos constitutivos na Junta Comercial! Em outras palavras, o ordenamento jurídico conteria a paradoxal autorização para que um ato ilícito – dissolução irregular –, ao fim, implicasse permissão para a pessoa jurídica (beneficiária direta da aludida dissolução) proceder ao arquivamento e ao registro de sua baixa societária, uma vez que não mais subsistiria débito tributário a ela imputável, em detrimento de terceiros de boa-fé (Fazenda Pública e demais credores)!¹³¹

Em que pese o voto trate a responsabilidade como solidária, pressupõe o inadimplemento da obrigação pela sociedade, o que a torna subsidiária. Não poderia ser diferente, já que a conduta ilícita reprimida pelo art. 135 do CTN é aquela que concorre para a impossibilidade de solução do débito tributário no patrimônio societário.

¹³¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 1455490 – PR. 2ª Turma. Relator Ministro Herman Benjamin, julgado em 26 de agosto de 2014.

3.2.4 Caráter sancionatório-ressarcitório e fidejussório da responsabilidade do administrador

O responsável tributário é chamado a colaborar com a administração fazendária pelo princípio da capacidade colaborativa. O descumprimento de deveres de conduta inerentes à sua posição em relação ao sujeito passivo reverbera na sua responsabilização pessoal.

A finalidade principal da instituição da responsabilidade tributária do terceiro é assegurar o adimplemento da obrigação. O pressuposto de fato da sua responsabilização, a respeito, é a o descumprimento de seus deveres de conduta implícitos que vieram a impossibilitar o percebimento do tributo da sociedade. Trata-se, ao bem da verdade, de terceiro que descumpra norma de dever próprio, e é chamado a ressarcir o Fisco por ato ilícito no comando da gestão.

Ocorre que, uma vez adimplido o crédito tributário, seja pela sociedade (contribuinte originária do tributo), seja pelo administrador (terceiro responsável), desaparece a obrigação do responsável tributário. Não se trata, portanto, de punição por ato ilícito.

Embora o dever de ressarcir seja uma sanção jurídica, não se confunde com a punibilidade da conduta, que persistiria mesmo na hipótese de adimplemento da obrigação tributária. Nesta toada, Daniel Monteiro Peixoto pontua:

Em certos contextos do Código Tributário Nacional, o signo “responsabilidade” representa o dever de uma terceira pessoa em prestar ressarcimento do tributo que não foi recolhido pelo próprio contribuinte. Esta acepção está contemplada, em linhas gerais, no art. 121 do CTN. (...) O sentido aqui é de responsabilidade-sancionabilidade, em que a sanção assume o caráter de ressarcimento por fato de terceiro (débito originalmente do contribuinte). [...] Pretendemos, com essas considerações, demonstrar que o dever do responsável estabelecido pelos arts. 129 a 135 do CTN, ainda que situado em relação jurídica de índole sancionatória, assume o caráter de ressarcimento, não de punição. É a chamada responsabilidade tributária sancionadora-ressarcitória (não punitiva).¹³²

Esse dever de ressarcimento, destarte, está atrelado à natureza de garantia – perante o Fisco - da norma de responsabilidade do terceiro por ato ilícito.

¹³² PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 122-123 e 176-177.

O terceiro é colocado nesta posição diante de sua capacidade de influir sobre o adimplemento da obrigação. Sua responsabilização decorre da sua posição em relação ao contribuinte em que poderia ter viabilizado o adimplemento do tributo. Destarte, diante do seu dever de colaboração, é eleito como um garante do crédito tributário em relação ao Fisco.

Tal posicionamento foi ratificado pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento do 526.276/PR:

O instituto do legislador não é punir o responsável, mas fazê-lo garante do crédito tributário. Giannini, em sua obra *Istituzioni di Diritto Tributário* (7ª edição, 1956), já ensinava que a responsabilidade só se configura na medida em que o descumprimento das obrigações do responsável implique prejuízo ao crédito do ente público e que seu objeto não é propriamente prestação do tributo, senão o ressarcimento do dano causado por culpa do responsável. O responsável, pois, quando é chamado ao pagamento do tributo, assim o faz na condição de garante da Fazenda por ter contribuído para o inadimplemento do contribuinte.¹³³

Portanto, a responsabilização do administrador, possui natureza sancionatória (mas não punitiva), ressarcitória e fidejussória ao mesmo tempo.

3.2.5 Necessária configuração do dolo consistente em frustrar o adimplemento da obrigação tributária.

Não é todo e qualquer ato ilícito por parte do administrador, implique ele o surgimento do tributo ou não, que atrairá sua responsabilidade.

Para que se pretenda responsabilizar o administrador, o *caput* do artigo 135 pressupõe a demonstração pelo Fisco da prática de atos com excesso de poder, infração à lei, ao estatuto e ao contrato social; que é o pressuposto de fato da responsabilidade do administrador. Tendo em vista a necessidade de comprovação do pressuposto de fato próprio da responsabilidade do administrador, parece inegável que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN seja de ordem subjetiva; depende, *a priori*, da demonstração da culpa ou do dolo do agente causador do dano.

¹³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 526.276/PR. Plenário, Ministro Relator Ellen Gracie, julgado em 03 de novembro de 2010.

A culpa, no âmbito *lato sensu*, é fracionada didaticamente entre o dolo e a culpa *stricto sensu*.

O dolo é a violação intencional do dever jurídico. Na trilha dos magistrais ensinamentos de Sergio Cavalieri Filho, “pode-se dizer que há no dolo conduta intencional, dirigida a um resultado ilícito. Dolo, portanto, é a vontade conscientemente dirigida à produção de um resultado ilícito. É a infração consciente do dever preexistente, ou o propósito de causar dano a outrem”¹³⁴

Por seu turno, a culpa pode ser entendida com o desrespeito a um dever jurídico preexistente, sem a volitilidade da conduta de lesar ou infringir este dever jurídico. Não há a intenção de ofender. Entretanto, os resultados podiam ser previstos pelo agente dentro dos padrões de cognição do homem médio e diligente. Nos dizeres de Sergio Cavalieri Filho, “culpa é a violação de dever objetivo de cuidado, que o agente podia conhecer e observar, ou, como querem outros, a omissão de diligência exigível.”¹³⁵ Estes padrões de diligência e omissão são classificados pela doutrina clássica e pelo Código Penal (art. 18, inciso II¹³⁶) de acordo com a negligência, imprudência ou imperícia do agente, que seriam formas de exteriorização da conduta culposa.

Tanto no caso da culpa, quanto do dolo, há conduta voluntária do agente. No caso da culpa a conduta nasce lícita, e torna-se ilícita a partir do momento em que se configura a inobservância do dever de conduta mediano do agente. O juízo de ilicitude da conduta culposa incide apenas no resultado. É posterior ao ato e à vontade do agente. Já no dolo, a conduta nasce ilícita, voltada à materialização de um resultado ilícito, abrangendo a conduta e o efeito lesivo decorrente.

Nos dizeres de Sergio Cavalieri Filho:

A luz desses princípios é correto concluir que há na culpa uma conduta tencional, não importando o fim do agente, que normalmente será lícito, mas o modo e a forma do seu atuar são impróprios. Diferentemente do dolo (também incluído no conceito de culpa em sentido lato), a culpa não é a vontade de praticar determinado ato ilícito. É, antes, a vontade de praticar ato lícito, mas o agente, por não adotar a conduta adequada, acaba por

¹³⁴ CAVALIERI FILHO, Sergio. **Programa de responsabilidade civil**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 32.

¹³⁵ Ibidem, p. 33.

¹³⁶ Art. 18 - Diz-se o crime:

II - culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia.

praticar ato ilícito. Vê-se, então, que há na culpa uma conduta mal dirigida a um fim lícito; uma conduta inadequada aos padrões sociais; ato ou fato que uma pessoa prudente e cautelosa não teria praticado. É imprevisão do previsível, por falta de cautela do agente. O núcleo da conduta culposa, portanto, consiste na divergência entre a ação efetivamente praticada e a que deveria ter sido realizada em virtude da observância do dever de cuidado. Há na culpa, em última instância, um erro de conduta; uma conduta mal dirigida a um fim lícito.¹³⁷

A culpa subdivide-se em três graus, analisados de acordo com o grau de conhecimento e intenção do agente sobre a previsibilidade da conduta: grave, leve e levíssimo. A culpa grave ou gravíssima é aquela em que o comportamento do agente, mesmo que não intencional, foi praticado com elevado grau de ciência de que poderia importar em prejuízo à vítima. A culpa leve é a falta de diligência que um homem médio observa em sua conduta cotidiana. Já a culpa levíssima é aquela desencadeada pela ausência de conhecimento da situação ou de cuidados especiais.

A doutrina claudica em relação à substancialidade do elemento subjetivo: é necessária a configuração do dolo, ou a culpa em sentido estrito bastaria?

O art. 134 do CTN já contempla a hipótese culposa em seus incisos, e por opção do legislador, não incluiu o administrador como responsável na hipótese culposa. Portanto, acaso pretendesse o legislador responsabilizar os administradores pelos atos omissos ou negligentes, haveria de ser expresso em relação à responsabilização do administrador também na hipótese de culpa na hipótese normativa do caput do art. 134 do CTN – inobstante estaria, aí, infringindo os preceitos da separação patrimonial, e transferindo o risco da atividade ao administrador sem maiores cautelas.

Como a responsabilidade do administrador é uma regra à limitação da responsabilidade, que protege os atos de gestão, a responsabilização pessoal do administrador deve origina-se por um ato praticado com o elemento subjetivo imbuído de ou dar origem fraudulenta ao fato gerador, ou obstar o seu adimplemento sobre o patrimônio da sociedade. Não basta que seja um ato decorrente de uma má gestão, ou de intempéries negociais e econômicas decorrentes do mundo empresarial, os quais estão protegidos pela limitação da responsabilidade societária.

¹³⁷ CAVALIERI FILHO, **Programa de responsabilidade civil**, p. 34.

Portanto a culpa nas modalidades leve e levíssima está eliminada, já que não implica um elemento subjetivo tendente a lesar o Fisco, muito menos a assunção de riscos desproporcionais que pudessem ter o intuito de causar lesão. O pressuposto de fato da responsabilidade há de ser um ato consciente da ilicitude, cuja intenção senão foi a de lesar o Fisco, pelo menos imbuída da consciência da ilicitude no sentido de fazer surgir o fato gerador com excesso de poderes, infração ao contrato social ou à lei; ou, de outra banda, obstar o seu recebimento. Considerar a má gestão ou as intempéries administrativas, sob o âmbito da culpa leve ou levíssima, como um ato capaz de responsabilizar o administrador, seria desconsiderar o risco da atividade tão acalentado pela doutrina societária; para responsabilizar automaticamente o administrador quando a sociedade não puder adimplir o pagamento do tributo; transmudando-a em responsabilidade de ordem objetiva.

Lembra Celso Antonio Bandeira de Mello que o ilícito tributário infracional há de ser precedido do devido elemento volitivo na conduta:

Deveras, ninguém pode ser sancionado senão pela violação do direito que haja voluntariamente praticado ou concorrido voluntariamente para praticar. A proclamação desta obviedade não briga com o fato de que a caracterização de inúmeras infrações administrativas prescinde de dolo ou culpa do agente, visto que, para configurar-se sua incursão nelas e consequente exposição às pertinentes sanções, é indispensável que haja existido, pelo menos, a possibilidade do sujeito evadir-se conscientemente à conduta censurada.¹³⁸

Destarte, em relação ao dolo, parece inquestionável a responsabilização pessoal do administrador, já que quis e praticou intencionalmente a conduta lesiva.

Assim também se posiciona Sacha Calmon Navarro Coelho:

Dá-se que a infração a que se refere o art.135 evidentemente não é objetiva, e sim subjetiva, ou seja, dolosa. Para os casos de descumprimento de obrigações fiscais por mera culpa, nos atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis, basta o art. 134, anterior, atribuindo aos terceiros dever tributário por fato gerador alheio. No art. 135 o dolo é elementar.¹³⁹

¹³⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Ilícito tributário**. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, v. 62, p. 22-32, 1995, p. 24-25.

¹³⁹ COELHO, **Curso de direito tributário brasileiro**, p. 746.

E Maria Rita Ferragut:

O elemento subjetivo, aqui, significa que a responsabilidade nasce somente se o administrador agir intencionalmente, com o *animus* de praticar conduta típica, mesmo sabendo que o ordenamento jurídico proíbe tal comportamento. Por outro lado, não consideramos que a culpa seja elemento suficiente para a caracterização do tipo. A conclusão que não acatamos só poderia ser construída a partir do entendimento de que, como a norma não dispõe expressamente sobre a necessidade do dolo, a culpa já seria suficiente para ensejar a responsabilidade do administrador; entendimento este, fundado, ademais, na supremacia do interesse público. Nada mais equivocado. A separação das personalidades e a necessidade de gerir sociedades economicamente estáveis e instáveis, somadas ao direito constitucional à propriedade e ao princípio da não-utilização do tributo com efeitos confiscatórios, vedam que um administrador seja responsável por ato não-doloso. A intenção de fraudar, de agir de má-fé e de prejudicar terceiros é fundamental.¹⁴⁰

Discussão mais aprofundada permeia a possibilidade de se admitir a sua responsabilização na forma culposa. É assente na doutrina civil que a culpa grave se assemelha ao dolo para fins de responsabilização do agente, donde surgiu o brocardo “*culpa lata dolo aequiparatur*”.

Ao explicar a culpa grave, Cavalieri Filho pontua:

Examinada pelo ângulo da gravidade, a culpa será grave se o agente atuar com grosseira falta de cautela, com descuido injustificável ao homem normal, impróprio ao comum dos homens. É a culpa com previsão do resultado, também chamada culpa consciente, que se avizinha do dolo eventual do Direito Penal. Em ambos há previsão ou representação do resultado, só que no dolo eventual o agente assume o risco de produzi-lo, enquanto na culpa consciente ele acredita sinceramente que o evento não ocorrerá.¹⁴¹

Para a responsabilização do administrador a partir do art. 135, inciso II do CTN, não basta a realização de um ato ilícito por parte do administrador. O ato tem que ser consistente, e imbuído do ânimo de fazer surgir um tributo mediante excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social, ou, de outra banda, obstar o adimplemento do tributo por parte da sociedade. Na culpa grave há, senão a intenção, pelo menos a ciência do agente acerca dos riscos desproporcionais da lesão ou assunção deliberada dos mesmos, o que leva a culpa grave a merecer o mesmo tratamento do dolo para fins de averiguação da responsabilidade tributária. Isto porque, conforme já exposto, a limitação da responsabilidade do administrador

¹⁴⁰ FERRAGUT, **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**, p. 139-140.

¹⁴¹ CAVALIERI FILHO, **Programa de responsabilidade civil**, p. 39.

da sociedade limitada não abrange a assunção de riscos desproporcionais ou sabidamente elevados por parte do administrador. Já que estes riscos são repartidos com a sociedade, para que o administrador possa gozar da proteção da limitação da responsabilidade, deve se pautar pela atuação do homem probo e diligente. A assunção de riscos normais e naturais aos negócios é inerente à exploração da atividade empresarial, hipótese em que eventual inadimplemento ou lesão seria incoerente com os riscos prováveis do negócio. Aí não se encontra, entretanto, a assunção de riscos que sabia serem desproporcionais ou elevados demais, a ponto de poderem levar à atividade à bancarrota ou a não cumprir com as obrigações assumidas, hipótese em que restaria configurada a culpa grave. O administrador tem a intenção de promover uma conduta lícita, no entanto, tem consciência de que os riscos são elevados demais e não compatíveis com o negócio ou com o momento negocial vivido pela sociedade. Neste ponto, nem a sociedade, nem os credores, devem suportar os prejuízos da atividade, transferindo ao agente – neste caso, o administrador – a responsabilidade pelos danos daí advindos. Veja, a conduta promovida era intencionalmente lícita, mas o administrador agiu com tamanha falta de cautela, zelo ou ignorou conscientemente os riscos, que a sociedade não pode honrar com as obrigações tributárias advindas.

Portanto, deve ser responsabilizado perante o Fisco por culpa grave que causou a lesão consistente no inadimplemento dos tributos.

Perfilhando deste entendimento, Itamar Gaino lembra que:

A imputação da responsabilidade ao terceiro deriva, portanto, da presença de provas diretas ou indiretas (indícios) quanto a ter ele agido maliciosamente, com o propósito de prejudicar o fisco ou, ao menos, com a previsão de que, ao praticar o ato significativo de excesso de poderes, de infração de lei ou do contrato social, poderia tornar a sociedade inadimplente com respeito às obrigações tributárias¹⁴².

Essa relação que interliga o responsável ao surgimento do tributo ou ao contribuinte está intimamente ligada com a capacidade de influir sobre o adimplemento do tributo. Conforme anteriormente já explicado, na hipótese em que o surgimento do tributo ocorra concomitantemente com o fato gerador da responsabilidade – excesso de poderes, infração ao contrato social ou à lei – a responsabilidade do administrador só será perquirida após o inadimplemento do

¹⁴² GAINO, **Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada**, p. 63.

crédito pela sociedade. Se houver o adimplemento, não se busca a responsabilização. Desta forma, reforça-se: a responsabilidade tributária do administrador está mais conectada com a possibilidade deste de influir no percebimento do crédito sobre o patrimônio social – e com os atos que levaram a sociedade até este ponto, do que propriamente com o surgimento puro do tributo. É a possibilidade de o administrador, com dolo ou culpa grave, não obstar no adimplemento do crédito da sociedade que vergasta o pressuposto de sua responsabilidade.¹⁴³

Neste quadro, deve o responsável, para assumir tal posição, ter capacidade de agir de forma diferente para evitar o inadimplemento; seja pela abstenção da prática de um ato com excesso de poderes ou infração ao contrato social/lei, seja por atos extratributários que pudessem determinar a solvabilidade da sociedade limitada ou possibilitar o adimplemento do crédito tributário. Mas neste quadro, não só a capacidade do administrador diligente e probo de antever os riscos, como também os riscos do próprio negócio empreendido – naturais à exploração da atividade – devem ser analisados com razoabilidade pelo aplicador da norma concreta individual. É a capacidade de agir, aí incluídos todos os elementos volitivos, de consciência e aqueles que permeavam o momento negocial, que no âmbito da formação da norma concreta e individual de responsabilidade, valida a responsabilização do administrador. Dentro da capacidade de agir de modo diferente é que se perquire a consciência da ilicitude, existência do dolo ou na assunção de riscos desproporcionais que levaram a sociedade a não cumprir com a obrigação.

Tomemos como exemplo o ato do administrador que, não dispondo de recursos suficientes, destina a quantia que serviria ao pagamento dos tributos, para efetuar o pagamento dos trabalhadores e dos fornecedores, sem os quais a sua empresa não opera. Acaso este efetue primordialmente o pagamento dos tributos, relegando *a posteriori* o cumprimento das obrigações perante os

¹⁴³ A fraude ao direito alheio seria o *standart*, na teoria da desconsideração da personalidade jurídica, para alcançar o resultado da ilicitude que autorizaria o alcance do patrimônio do sócio que atue de modo abusivo. Neste sentido, a doutrina de Marçal Justen Filho: “A teoria da desconsideração toma em vista, como aspecto fundamental, o resultado fraudulento. Ou seja, somente há a desconsideração se puder concretizar-se um resultado fraudatório ao direito de terceiro. A desconsideração não é um resultado considerado em si mesmo, como decorrência de atuação indevida ou ilícita. Ou seja, não incidirá a desconsideração em todo e qualquer caso em que o sócio atuar de modo ilícito ou abusivo – mas somente se tal ilicitude ou abuso forem aptos a provocar a fraude a direito alheio, sanável exclusivamente pela via da desconsideração.” JUSTEN FILHO, **Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro**, p. 111.

trabalhadores e os fornecedores; poderá não dispor de capital humano, nem de matéria prima para produzir; e sua atividade, invariavelmente, soçobrará. Neste plano, o inadimplemento consciente dos tributos por parte da pessoa jurídica se revela como um ato lícito e necessário à manutenção das atividades sociais; de forma que eventual remanejamento dos valores destinados ao pagamento de tributo para o pagamento da folha de salários, de fornecedores, ou de qualquer outro gasto essencial à manutenção da atividade, desprovido de dolo e sem a intenção de fraudar o pagamento do tributo. Destarte, o administrador não poderá vir a se tornar responsável tributário com base no art. 135, III, do CTN, sob pena de aniquilar a discricionariedade a ele atribuída na gestão da sociedade limitada.

Situação outra ocorreria na hipótese de, em remanescendo inadimplidas determinadas obrigações tributárias, o administrador conscientemente distribui aos sócios todos os lucros do período, em detrimento do pagamento do tributo. Neste caso, voluntaria e conscientemente estará frustrando o adimplemento do tributo e impossibilitando que o Fisco perceba-o dentro do patrimônio social, o que atrairá sua responsabilidade pessoal. Mas houve dolo, houve consciência da ilicitude, e houve a possibilidade de agir de forma diferente.

A presença do dolo, portanto, é um dos elementos basilares, e indissociável da regra matriz de responsabilidade tributária do administrador da sociedade limitada.

Diante de todo o exposto, sobretudo do caráter subsidiário e fidejussório da responsabilidade do administrador, os pressupostos de fato específicos de sua responsabilização giram em torno da capacidade de agir diferente para influir sobre o adimplemento da obrigação tributária. A infração dolosa ou com culpa grave, por descumprimento de dever de conduta próprio, cometida pelo responsável, associada ao dano causado em prejuízo da Fazenda, é o que fundamenta a obrigação garantidora ou indenizatória do responsável.

3.2.6 Constatação de excesso de poderes, infração à lei, ao estatuto e ao contrato social: necessária correlação com o inadimplemento do crédito tributário.

A averiguação da responsabilidade é ato posterior, e subordinado ao inadimplemento da obrigação. Não há a substituição de responsabilidades. Portanto, o pressuposto da responsabilidade do administrador seria a prática de atos intencionais que, mediante excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, não só pudessem dar origem ao fato gerador, mas também inviabilizar o percebimento da obrigação da sociedade. Somente por ato seu que frustrar o percebimento do crédito tributário sobre o patrimônio social é que poderia se cogitar da sua responsabilização.

Temos aqui duas situações distintas, mas com resultados iguais.

A primeira, a hipótese em que o crédito tributário surge do próprio ato praticado pelo administrador com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social. Nesta hipótese, a princípio, a responsabilidade seria apenas da sociedade. Se a sociedade não conseguir suportar o adimplemento da obrigação do tributo originário com ato praticado com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social, o administrador poderá ser declarado responsável posteriormente.

A segunda é quando o surgimento do crédito tributário não decorreu de ato ilícito algum. Se, inadimplida a obrigação tributária, constatar-se que mediante ato com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social pelo administrador, a sociedade restou insolvente, e destarte, não pode adimplir o crédito tributário, o administrador também será pessoalmente responsável. A responsabilidade tributária está mais intimamente ligada com a impossibilidade de adimplemento do tributo pela sociedade, do que propriamente com o surgimento da obrigação tributária.

Perante a administração tributária não há pressuposto para a averiguação da responsabilidade do terceiro, se houver o adimplemento da obrigação tributária; conquanto se tratem de relações distintas. O Fisco só há de perquirir a responsabilidade do terceiro, se não for cumprida a obrigação pelo contribuinte originário, *in casu*, a sociedade. Afinal, a sociedade é quem possui relação tributária com o Fisco. Se a sociedade adimplir o crédito tributário perante o Fisco, não se falou em responsabilidade tributária do administrador; e esta resolverá a eventual ilicitude do ato no âmbito *interna corporis* pela via de regresso. No entanto, se a sociedade não suporta o pagamento do crédito tributário diante do cometimento de ato ilícito doloso pelo administrador a frustrar o pagamento, então estará diante de hipótese a perquirir sua responsabilidade, que demanda investigação e posterior ato declaratório.

A subsidiariedade da responsabilidade do administrador, subordinada ao inadimplemento da sociedade, já restou consagrada pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento do 562.276/PR:

Essencial à compreensão do instituto da responsabilidade tributária é a noção de que a obrigação do terceiro, de responder por dívida originariamente do contribuinte, jamais decorre direta e automaticamente da pura e simples ocorrência do fato gerador. Do fato gerador, só surge a obrigação direta do contribuinte. Isso porque cada pessoa é sujeito de direitos e obrigações próprios e o dever fundamental de pagar tributos está associado às revelações de capacidade contributiva a que a lei vincule o surgimento da obrigação do contribuinte. A relação contributiva dá-se exclusivamente entre o Estado e o contribuinte em face da revelação de capacidade contributiva deste. Não é por outra razão que se destaca repetidamente que o responsável não pode ser qualquer pessoa, exigindo-se que guarde relação com o fato gerador ou com o contribuinte, ou seja, que tenha possibilidade de influir para o bom pagamento do tributo ou de prestar ao fisco informações quanto ao surgimento da obrigação. Efetivamente, o terceiro só pode ser chamado a responder na hipótese de descumprimento de deveres de colaboração para com o Fisco, deveres estes seus, próprios, e que tenham repercutido na ocorrência do fato gerador, no descumprimento da obrigação pelo contribuinte ou de óbice à fiscalização pela administração tributária.¹⁴⁴

Portanto, se a responsabilidade do administrador só é perquirida após a impossibilidade de receber o tributo sobre o patrimônio social, e deste ato imbuído com dolo ou culpa grave ela decorre, inexorável a conclusão de que a responsabilidade do administrador é subordinada ao inadimplemento do tributo por parte da sociedade.

3.2.6.1 Constatação de excesso de poderes ou infração ao contrato social da sociedade limitada

O art. 135, inciso III do CTN elenca como pressupostos específicos da responsabilidade do administrador: o excesso de poderes, a infração à lei, contrato social ou estatutos.

Excesso de poderes, infração ao contrato social ou estatuto, possuem uma natureza correlata: atos que transbordam os poderes conferidos ao administrador, e são realizados, via de regra, em contradição ao objeto social ou aos desígnios sociais (tal raciocínio aplica-se também ao inciso II do art. 135 do CTN).

¹⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.276/PR. Plenário, Ministro Relator Ellen Gracie, julgado em 03 de novembro de 2010.

O ato que dá azo ao surgimento da responsabilidade do administrador deve ser aquele ato com manifesto excesso de poderes em benefício próprio ou contradição ao objetivo social; ou alheios ao âmbito de atuação da empresa; do qual tenha decorrido determinado fato gerador de tributo ou pelo qual a sociedade foi levada à insolvência e não conseguiu honrar o pagamento. Em ambos os casos, é necessário que a sociedade não tenha conseguido adimplir a obrigação tributária. O ato de excesso de poder, em sua essência, configura uma infração ao contrato social e também à lei. Neste sentido, a doutrina de Itamar Gaiño:

Pratica excesso de poderes, por exemplo, o sócio-gerente que adquire, sozinho, um bem imóvel para a sociedade quando, pelo contrato social, faz-se necessária a presença de mais um sócio ao ato. Não sendo pagos os tributos relacionados a essa operação, ele responde perante o fisco, subsidiariamente à sociedade, segundo o art. 135, III, do CTN. Nesse caso acontece excesso dos poderes de gestão e de representação da sociedade, a par de caracterizar também, sem dúvida, infração do contrato social, o que constitui outra causa de responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN. Trata-se, aí, de caso excepcional de surgimento simultâneo da obrigação tributária e da responsabilidade do terceiro. No comum das vezes, a obrigação tributária surge em primeiro lugar, como decorrência do fato gerador praticado pela pessoa jurídica, e a responsabilidade do terceiro, sócio-gerente, direto ou administrador, surge posteriormente, em virtude da prática de atos característicos de excesso de poderes, violação da lei ou do contrato social¹⁴⁵.

O ilícito que liga a obrigação tributária à responsabilidade do administrador, não reside na prática do fato gerador – que é, sempre, uma atitude lícita - mas sim, na decisão em realizá-lo contrariamente aos desígnios sociais. Há de ser obtemperado, no entanto, que não é todo objeto que extrapola o âmbito de atuação societário, que será classificado como excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto. Muitas vezes, o ato praticado pelo administrador, ainda que refuja ao estrito âmbito de atuação outorgado pelo contrato social, o vem em benefício exclusivo da sociedade ou o é realizado de acordo com a vontade social. Neste plano, se trata de um típico ato de gestão por parte da sociedade – em que pese não dentro da sua álea de atuação – mas em benefício e por intenção exclusiva daquela.

Se a intenção em praticar o ato “contrário” foi da vontade social, estava dentro dos parâmetros ou do planejamento realizado pela sociedade; o ato não se configura como um ilícito societário; e via reflexa, não se enquadra no espede normativo do *caput* do art. 135 do CTN. Neste plano, a sociedade emerge

¹⁴⁵ GAINO, **Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada**, p. 66-67.

como contribuinte legítima do fato gerador do tributo; responsável única por seu adimplemento; e a responsabilização não poderia ultrapassar o limite da autonomia patrimonial da sociedade.

Acaso, no entanto, se trate de um ato manifestamente contrário à vontade social; tal qual uma operação totalmente estranha ao objeto social e não intencionada pelos sócios; aí sim, o administrador responderá solidariamente com a sociedade. No entanto, justamente diante da difícil configuração dos atos com excesso de poderes ou infração ao contrato social é que se tem direcionado a análise da responsabilidade tributária sob o enfoque da infração à lei.

3.2.6.2 *Significação da expressão “infração à lei”*

O conceito de infração à lei, contudo, pressupõe uma maior digressão sobre sua amplitude.

Não é toda e qualquer infração à lei – ato ilícito - que servirá de pressuposto apto a amparar a responsabilidade tributária do administrador. Não se pode perder de vista que a autonomia da personalidade jurídica e a separação patrimonial proporcionadas pela limitação da responsabilidade são óbices à responsabilidade indiscriminada dos administradores no comando da sociedade. Desta forma, não é todo e qualquer ato ilícito – tal qual a ocorrência de uma multa de trânsito, ou o inadimplemento de obrigações civis – que implicará a responsabilidade tributária do administrador.

A tipificação do ato ilícito, para fins de responsabilização deste, decorre da infração à legislação que imponha deveres de conduta implícitos ao administrador; que acaso transgredidos, tornam impossível o adimplemento do tributo sobre o patrimônio da sociedade. Pode se tratar de um ilícito societário, civil, tributário, ou até mesmo penal. O nexo de causalidade da conduta, nestes casos, deve ser a insuficiência patrimonial da sociedade a cumprir com a obrigação tributária inadimplida; precedida, ainda, do devido dolo na conduta de fraudar o cumprimento da obrigação.

Na trilha da doutrina de Itamar Gaino, “o que importa, para a imputação da responsabilidade ao terceiro, é a lesão ao interesse do fisco, ou seja, a falta de recolhimento do tributo devido. Essa lesão pode derivar, entretanto, de

infração de lei tributária ou de infração de lei civil ou comercial.”¹⁴⁶

A noção de infração à lei deve guardar uma relação com atos tomados no comando societário capazes de reduzir à insolvabilidade o patrimônio societário, de maneira a impedir o adimplemento do tributo por parte do contribuinte:

Parece-nos que, ao não recebimento do valor do tributo enquanto dano passível de ressarcimento, deve estar adicionada a circunstância de a conduta ilícita do administrador ter atuado como causa que impossibilite a solvabilidade no patrimônio da própria empresa. Por isso que se tem reconhecido, em âmbito jurisprudencial, a aplicação do preceito para os casos de dissolução irregular da sociedade.¹⁴⁷

No mesmo sentido, Paulsen adverte:

Importa para a legitimidade do instituto da responsabilidade tributária, isto sim, que o responsável não responda sem causa própria, já que capacidade contributiva não tem porque mostrar. É necessário, assim, que o responsável tenha podido evitar a obrigação realizando o cumprimento de seus deveres formais de colaboração que impedissem o dano à Fazenda. Se não os cumpriu, há causa própria para sua obrigação porque causou o dano. O dever de garantir ou de indenizar, como vimos, vem daí. O que ocorre depois não é determinante.¹⁴⁸

O próprio Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 526.276/PR firmou tal entendimento:

O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não no surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias. A *contrario sensu*, extrai-se que o dever formal implícito cujo descumprimento implica responsabilidade, qual seja o dever de, na direção, gerência ou representação de pessoas jurídicas de direito privado, agir com zelo, cumprindo a lei e atuando sem extrapolação dos poderes legais e contratuais de gestão, de modo a não cometer ilícitos que acarretem o inadimplemento de obrigações tributárias.¹⁴⁹

¹⁴⁶ GAINO, **Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada**, p. 68.

¹⁴⁷ PEIXOTO, **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**, p. 332-333.

¹⁴⁸ PAULSEN, **Responsabilidade e substituição tributárias**, p. 243.

¹⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 526.276/PR. Plenário, Ministro Relator Ellen Gracie, julgado em 03 de novembro de 2010.

O que não se pode perder de vista, é a necessária correlação da responsabilidade tributária com os atos dolosos que levaram à insolvabilidade da pessoa jurídica, impedindo o cumprimento das obrigações.

Portanto, o inadimplemento do tributo é o pressuposto de fato da obrigação tributária que dá início à persecução da responsabilização do administrador. Mas nunca o inadimplemento, como ato sozinho, isolado, será originário da responsabilidade do administrador. Deverá conduzir à impossibilidade de solvabilidade do adimplemento da obrigação sobre o patrimônio da sociedade.

Por muito tempo a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça considerou o mero inadimplemento do tributo como um ato de “infração à lei”. Segundo o vetusto raciocínio, se toda obrigação tributária é *ex lege*, o inadimplemento do tributo se configuraria como uma infração à lei tributária, e automaticamente atrairia a responsabilidade do administrador, tornando-a objetiva:

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO POR DIVIDA DA SOCIEDADE LIMITADA. REQUISITOS NECESSÁRIOS. PRECEDENTES. O sócio-gerente de uma sociedade limitada é responsável, por substituição, pelas obrigações fiscais da empresa a que pertencera, desde que essas obrigações tributárias tenham fato gerador contemporâneo ao seu gerenciamento, pois que age com violação à lei o sócio-gerente que não recolhe os tributos devidos. Precedentes da Corte. Recurso Improvido.¹⁵⁰

No entanto, tal posição restou cabalmente superada.

Toda obrigação tributária decorre de lei, mas não é toda infração à lei que originará a responsabilidade do contribuinte; muito menos o inadimplemento da obrigação tributária por parte da sociedade. Por se tratarem de regras matrizes distintas, sempre que a empresa deixa de recolher o tributo na data do respectivo vencimento, a impontualidade ou a inadimplência é da pessoa jurídica¹⁵¹, não do administrador. Acaso se pretenda responsabilizar o administrador pelo mero inadimplemento da obrigação tributária, estar-se a responsabilizar este automática e indefinidamente, em conjunto com a pessoa jurídica, sobre as obrigações tributárias; fito que não guarda compatibilidade com a vinculação obrigatória do sujeito passivo

¹⁵⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 34.429/SP, 1ª Turma. Relator Ministro Cesar Asfor Rocha, julgado em 23 de junho de 1993.

¹⁵¹ “Quem está obrigado a recolher os tributos devidos pela empresa é a própria pessoa jurídica; e, não obstante ela atue por intermédio de seu órgão, o sócio-gerente (ou diretor), a obrigação tributária é daquela, e não deste. Sempre, portanto, que a empresa deixa de recolher o tributo na data do respectivo vencimento, a impontualidade ou a inadimplência é da pessoa jurídica, não do sócio-gerente (ou diretor)”. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 100.739/SP, Relator Ministro Ari Pargendler, julgado em 19 de novembro de 1998.

com o fato gerador do tributo, quiçá com os preceitos do direito societário, ao transferir o risco da atividade à pessoa do sócio, e soçobrar os preceitos da separação patrimonial.

Acrescer-se-ia, por elastério exegético da norma, um novo co-obrigado à relação tributária; submisso ao inadimplemento da obrigação pelo contribuinte principal; renegando todo o arquétipo da limitação da responsabilidade nas sociedades limitadas.

Nesta trilha, Hugo de Brito Machado ensina que “não se pode admitir que o não pagamento do tributo configure a infração de lei capaz de ensejar tal responsabilidade, porque isso levaria a suprimir-se a regra, fazendo prevalecer, em todos os casos, a exceção.”¹⁵² É neste sentido que o Superior Tribunal de Justiça firmou a jurisprudência, no sentido de que o mero inadimplemento do tributo, *per si* e desprovido de dolo ou fraude, configura apenas a mora do contribuinte:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - ICMS - EXECUÇÃO FISCAL - REDIRECIONAMENTO - SÓCIOS DE SOCIEDADE POR QUOTAS - RESPONSABILIDADE SOCIETÁRIA - ART. 135, III, CTN.

I - A responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN, imposta ao sócio-gerente, ao administrador ou ao diretor de empresa comercial só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova a prática de atos de abuso de gestão ou de violação da lei ou do contrato.

II - Os sócios da sociedade de responsabilidade por cotas não respondem objetivamente pela dívida fiscal apurada em período contemporâneo a sua gestão, pelo simples fato da sociedade não recolher a contento o tributo devido, visto que, o não cumprimento da obrigação principal, sem dolo ou fraude, apenas representa mora da empresa contribuinte e não “infração legal” deflagradora da responsabilidade pessoal e direta do sócio da empresa.

III - Não comprovado os pressupostos para a responsabilidade solidária do sócio da sociedade de responsabilidade limitada há que se primeiro verificar a capacidade societária para solver o débito fiscal, para só então, supletivamente, alcançar seus bens.

IV - Recurso Especial a que se dá provimento.¹⁵³

Tal entendimento restou consolidado no Verbete n. 430 daquela Corte, segundo o qual: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Na hipótese de infração à lei, o inadimplemento do tributo não configura uma infração à lei capaz de imputar ao administrador sua responsabilidade

¹⁵² MACHADO, **Curso de direito tributário**, p. 164.

¹⁵³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 121.021/PR. 2ª Turma. Relatora Ministra Nancy Andrighi, julgado em 15 de agosto de 2000.

tributária. Apenas a insolvabilidade¹⁵⁴ da pessoa jurídica, consistente na impossibilidade de se alcançar patrimônio penhorável da pessoa jurídica, acaso decorrente de ato doloso – aqui vale ressaltar tanto o dolo quanto a culpa grave – aliada ao inadimplemento das obrigações tributárias durante a gestão do administrador, é que reverberará na responsabilidade perante o Fisco.

E aqui, mais uma conclusão se faz inarredável. O conceito de infração à lei pressupõe a ciência do não adimplemento do tributo – ainda que por fato lícito do administrador, sem qualquer afronta aos ditames sociais – e a consciência de ato que importe na frustração do recebimento do tributo sobre o patrimônio social, contemporâneo ou não ao surgimento do fato gerador. O ato ilícito que atrai a responsabilidade do administrador é aquele procedido da consciência da ilicitude em frustrar o recebimento da obrigação tributária sobre o patrimônio da sociedade, o que pressupõe tanto o conhecimento dos débitos inadimplidos (ou da incapacidade de adimpli-los, quando o próprio ilícito por parte do administrador faça surgir o tributo), quanto a prática do ato infrator que inviabilize dolosamente o adimplemento da obrigação.

Em 2009 o Superior Tribunal de Justiça consolidou este entendimento, no sentido de que somente se considera responsável o administrador que estava a frente da gestão da sociedade no momento da inadimplência e, posteriormente, deflagrou o ato ilícito doloso que obsteu o cumprimento da obrigação sobre patrimônio societário.

Confira-se o trecho da ementa:

O pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da sociedade executada, pressupõe a permanência de determinado sócio na administração da empresa no momento da ocorrência dessa dissolução, que é, afinal, o fato que desencadeia a responsabilidade pessoal do administrador. Ainda, embora seja necessário demonstrar quem ocupava o posto de gerente no momento da dissolução, é necessário, antes, que aquele responsável pela dissolução tenha sido também, simultaneamente, o detentor da gerência na oportunidade do vencimento do tributo. É que só se dirá responsável o sócio que, tendo poderes para tanto,

¹⁵⁴ A insolvabilidade aqui referida é a econômica, consistente na inexistência de bens sobre o patrimônio da pessoa jurídica, não a jurídica definida na Lei de Falências e Recuperação Judicial. Neste sentido, Waldo Fazzio Júnior ensina que “Sob a perspectiva econômica, existe insolvência sem descumprimento. Lá, a insolvência não está ligada ao ato de cumprir ou descumprir. Por outro lado, para o direito, importante é o descumprimento do dever de pagar. Pode existir descumprimento sem insolvência. Assim, quando ocorre o descumprimento, interessa perguntar “por que descumpre?”. Se a resposta é “porque não pode”, tem-se a incapacidade de cumprir. Para o direito, a insolvência está para a incapacidade e para o descumprimento.” FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Nova lei de falência e recuperação de empresas**. São Paulo, Atlas, 2005, p. 188.

não pagou o tributo (daí exigir-se seja demonstrada a detenção de gerência no momento do vencimento do débito) e que, ademais, conscientemente, optou pela irregular dissolução da sociedade (por isso, também exigível a prova da permanência no momento da dissolução irregular).¹⁵⁵

Desta forma, o elo entre o inadimplemento e a responsabilidade do administrador, se configura a partir dos atos dolosos que levaram a soçobra patrimonial da sociedade a impossibilitar o adimplemento do crédito tributário. Pouco importa se o ato que atrai sua responsabilização é concomitante, anterior ou posterior ao surgimento do fato gerador. Importa que por conta dele, e consciente o administrador da lesão ao Fisco, a sociedade não tenha adimplido corretamente o crédito tributário.

Neste plano, decompondo a estrutura da norma geral de responsabilidade tributária, temos como pressupostos: a) ocorrência da prática do fato jurídico tributário e o inadimplemento deste por parte da sociedade; aliado, inexoravelmente à b) prática de fato ilícito por parte do administrador, consciente na lesão ao Fisco, que cause o resultado consistente na impossibilidade de solução do crédito no patrimônio da sociedade.

3.2.6.3 *Dissolução irregular da sociedade*

A hipótese que mais clarifica a infração à lei diante da insolvência patrimonial da sociedade é a dissolução irregular da sociedade. Diante da dificuldade probatória do Fisco em configurar o excesso de poderes, a infração ao contrato social ou ao estatuto; a vertente massivamente utilizada pela Fazenda Nacional para pretender a responsabilização do administrador, é a dissolução irregular da pessoa jurídica.

A dissolução regular da pessoa jurídica visa operar a liquidação das obrigações sociais, e posteriormente, o encerramento da personalidade jurídica.

A dissolução da pessoa jurídica é causa e procedimento em si. Enquanto causa, revela-se como o motivo a fundamentar o início do procedimento, com a liquidação do patrimônio – com a apuração do ativo e do passivo, pagamento dos credores e rateio do ativo -, e posteriormente, a sua extinção:

¹⁵⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.034.238/SP, 1ª Turma, Relatora Ministra Denise Arruda, julgado em 02 de abril de 2009.

A dissolução, entendida como procedimento de terminação da personalidade jurídica da sociedade empresária, abrange três fases: a dissolução (ato ou fato desencadeante), a liquidação (solução das pendências obrigacionais da sociedade) e a partilha (repartição do acervo entre os sócios).¹⁵⁶

As causas de dissolução da sociedade limitada encontram-se previstas nos arts. 1.033 a 1.035 do Código Civil. Via de regra, as sociedades extinguem-se por consenso unânime dos sócios (art. 1.033, inciso II, CC) ou verificada a irrealizabilidade do objeto social (art. 1.034, inciso II, CC)¹⁵⁷.

Acresça-se ao rol normativo do Código Civil, a possibilidade da dissolução societária através da falência, regulada pela Lei 11.101/2005.

Verificada a causa de dissolução, dá-se início ao procedimento dissolutório propriamente dito; o que pode ocorrer tanto em Juízo, como fora dele. Acaso procedido nos moldes da lei civilista, a dissolução impõe uma série de formalidades burocráticas à sociedade.

Em princípio, a primeira fase constitui-se na declaração da dissolução mediante sentença judicial ou distrato por parte dos sócios devidamente assinado; a ser protocolado na Junta Comercial, para dar início ao procedimento de liquidação (art. 51, parágrafo primeiro, CC).

Efetuada o registro do distrato na Junta Comercial, acresce-se ao nome da pessoa jurídica a expressão “em liquidação”, visando dar publicidade à fase dissolutória em que se encontra (art. 1.103, parágrafo único, CC).

Cumpra, aos sócios (ou ao Juízo), nomear o liquidante – que pode ser um sócio, ou um terceiro; ao qual caberá a representação da sociedade limitada durante a fase de liquidação até a extinção da personalidade jurídica. Logicamente, para o exercício de sua função, o liquidante deve ser remunerado.

Empós nomeado, deve o liquidante:

¹⁵⁶ COELHO, **Curso de direito comercial**, p. 409.

¹⁵⁷ “Quando não há mercado suficiente para o produto ou serviço que a sociedade empresária está oferecendo, os negócios não prosperam; uma vez afastada a possibilidade de se atribuírem os baixos índices de operações a fatores conjunturais, a conclusão aponta para a irrealizabilidade do objeto social. Não há – em quantidade suficiente para gerar o volume mínimo de negócios de que necessita a empresa – consumidores ou adquirentes interessados em comprar aquilo que a sociedade tem para vender. Além da falta de mercado, também configura essa causa dissolutória a insuficiência do capital social. Quer dizer, mercado para o produto ou serviço oferecido pela sociedade existe, mas os sócios não dispõem dos recursos indispensáveis ao desenvolvimento da empresa.” *Ibidem*, p. 413.

Art. 1.103. Constituem deveres do liquidante:

- I - averbar e publicar a ata, sentença ou instrumento de dissolução da sociedade;
- II - arrecadar os bens, livros e documentos da sociedade, onde quer que estejam;
- III - proceder, nos quinze dias seguintes ao da sua investidura e com a assistência, sempre que possível, dos administradores, à elaboração do inventário e do balanço geral do ativo e do passivo;
- IV - ultimar os negócios da sociedade, realizar o ativo, pagar o passivo e partilhar o remanescente entre os sócios ou acionistas;
- V - exigir dos quotistas, quando insuficiente o ativo à solução do passivo, a integralização de suas quotas e, se for o caso, as quantias necessárias, nos limites da responsabilidade de cada um e proporcionalmente à respectiva participação nas perdas, repartindo-se, entre os sócios solventes e na mesma proporção, o devido pelo insolvente;
- VI - convocar assembléia dos quotistas, cada seis meses, para apresentar relatório e balanço do estado da liquidação, prestando conta dos atos praticados durante o semestre, ou sempre que necessário;
- VII - confessar a falência da sociedade e pedir concordata, de acordo com as formalidades prescritas para o tipo de sociedade liquidanda;
- VIII - finda a liquidação, apresentar aos sócios o relatório da liquidação e as suas contas finais;
- IX - averbar a ata da reunião ou da assembléia, ou o instrumento firmado pelos sócios, que considerar encerrada a liquidação.

Ao liquidante cabe, em termos gerais, arrecadar os bens móveis e imóveis integrantes do patrimônio social, aliená-los a preço de mercado, dar quitação aos devedores pelos pagamentos, pagar os credores, rescindir contratos, e, se for o caso, confessar a falência da sociedade.

Desta forma, cumpridas as devidas formalidades do procedimento de liquidação, acaso remanesça ativo societário após o cumprimento das obrigações, estes serão repartidos entre os sócios; e a dissolução da sociedade será considerada regular. Acaso o patrimônio social não seja suficiente para o cumprimento de todas as obrigações, o liquidante, poderá requerer a falência da sociedade. A pergunta que se coloca intrigante é: acaso o administrador não requeira a falência da sociedade, na pendência de débitos tributários, será pessoalmente responsável por não ter realizado o procedimento regular de dissolução?

Segundo a jurisprudência uníssona do Superior Tribunal de Justiça, a sociedade que simplesmente cessa suas atividades, sem o adimplemento dos créditos tributários se dissolve irregularmente. A dissolução irregular da sociedade, portanto, se configura um caso clássico em que não há como buscar a satisfação do crédito sobre o patrimônio da sociedade, conquanto extinta sem o cumprimento das obrigações fiscais. Nesta hipótese, imputa-se a responsabilidade sobre a dissolução

irregular ao administrador que não promoveu as diligências de liquidação – arts. 1.103 a 1.112 do Código Civil - ou falimentares necessárias, e, destarte, frustrou o adimplemento da obrigação sobre o patrimônio social.

Neste sentido:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. ART. 135 DO CTN. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REEXAME DE PROVA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

Esta Corte Superior firmou o entendimento, no REsp 1.101.728/SP, julgado pela sistemática do art. 543-C do CPC, no sentido de que o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa somente é cabível quando comprovado que ele agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. Agravo regimental não provido.¹⁵⁸

Apenas a título de esclarecimento, para a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, pleito de autofalência da sociedade constitui-se forma legítima de dissolução da sociedade, pouco importa se requerida antes de iniciado o procedimento de liquidação, ou no seu curso¹⁵⁹.

Desta forma, ainda que na falência permaneçam créditos insatisfeitos, a dissolução da sociedade o será de forma regular. A subsistência de credores sociais após o encerramento da dissolução não é traço indicativo de dissolução irregular¹⁶⁰. A irregularidade na dissolução se configuraria pela ausência de observância às formalidades legais. Presume-se que houve a dissipação dos bens da sociedade sem o devido adimplemento dos credores, e desta forma, considera-se responsável o administrador da sociedade ao tempo da dissolução irregular, desde que seja, também, o responsável pelo inadimplemento do tributo.

A discussão, muito travada na doutrina e na jurisprudência, ultrapassa, no nosso entender, a determinação prevista na lei de falências acerca da obrigatoriedade de o administrador requerer a falência. A disposição falimentar, embora imponha gramaticalmente um dever ao administrador, não perquire dolo ou culpa grave na condução dos negócios para lhe impor a obrigação de requerer a

¹⁵⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.306.785/BA, 1ª Turma, Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 19 de março 2013.

¹⁵⁹ “A falência configura forma regular de dissolução da sociedade e não enseja, por si só, o redirecionamento da execução. Agravo regimental improvido.” BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo nº 767.383/RS, 2ª Turma, Relator Ministro Castro Meira, julgado em 15 de agosto de 2006.

¹⁶⁰ PEIXOTO, **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**, p. 506.

falência, elementos basilares da responsabilidade do administrador. A análise da responsabilidade tributária vai além de analisar pura e objetivamente se, frustrada a liquidação pela existência de débitos tributários, o administrador não requereu falência. Isto porque, conforme já estudado, há entre o administrador, o Estado e o ordenamento jurídico, uma relação de capacidade de colaboração, donde decorre a análise acerca da sua capacidade de agir para que a sociedade conseguisse adimplir o tributo. Portanto, a discussão ultrapassa o questionamento acerca da obrigação de requerer falência, e se circunscreve a analisar se por ato próprio do administrador, imbuído de dolo ou culpa grave, houve a frustração do pagamento do tributo sobre o patrimônio social.

O tema, analisado sobre a capacidade jurídica e fática de o administrador promover a competente dissolução civil da sociedade, comporta maiores esclarecimentos, sobretudo pelo procedimento de baixa e de averiguação, que será abordado no item 4.4.

3.2.7 Da regra matriz da responsabilidade do administrador da sociedade limitada

A regra matriz é uma figura criada pela doutrina para decompor a estrutura da norma, e assim, facilitar o seu estudo e aplicação.

As normas em geral possuem duas facetas: uma veiculação de um antecedente, e de um conseqüente. O antecedente revela a conduta, a hipótese pela qual a norma incidirá no caso em concreto. Por seu turno, o conseqüente prescreve os direitos e obrigações decorrentes daquela hipótese regulada no antecedente da norma. Neste plano, decompondo a regra matriz de responsabilidade tributária, a responsabilização tributária do administrador dar-se-á quando no antecedente verificar-se: a) ocorra a prática do fato jurídico tributário e o inadimplemento deste por parte da sociedade ou b) prática de infração administrativa e o inadimplemento da multa; aliado, inexoravelmente à c) prática de fato ilícito por parte do administrador, em descumprimento de dever próprio, que cause o resultado consistente na impossibilidade de solução do crédito no patrimônio da sociedade.

Desse modo, como prescrição conseqüente, o administrador passará a ser responsável tanto por tributos quanto por multas, desde que ocorra, enquanto conduta própria, a prática de fato ilícito que implique na impossibilidade de o Fisco obter a solução do crédito tributário sobre o patrimônio da sociedade.

4 ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR

4.1 ATO DE DECLARAÇÃO DA RESPONSABILIDADE

Com a realização no mundo dos fatos, de alguma das hipóteses elencadas na regra matriz de um tributo, surge ao Fisco o direito de promover o seu lançamento, e via reflexa, a sua exigência do contribuinte. O lançamento é o ato administrativo que transforma a obrigação tributária, ainda ilíquida, incerta e não exigível, em crédito tributário, autônomo enquanto realidade formal, mas substancialmente decorrente da obrigação que lhe deu origem.

Neste plano, o art. 142 do CTN definiu o lançamento 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Em outros termos, o lançamento aperfeiçoa a relação tributária preexistente, conferindo-lhe efeitos jurídicos em grau máximo, tornando-a líquida, certa e exigível. A partir de então, a obrigação tributária passa a ser chamada de crédito tributário. Segundo o conceito de Paulo de Barros Carvalho:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira, uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário, e como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.¹⁶¹

O ato de lançamento reproduz em linguagem competente a ocorrência do fato gerador, como procedimento de individualização da norma geral e abstrata. Daí que possui um conteúdo de linguagem com indissociável carga declaratório-constitutiva a transmutar a norma abstrata em concreta e individual de acordo com os fatos apreendidos.

¹⁶¹ CARVALHO, **Curso de direito tributário**, p. 356.

Após o lançamento, e ultrapassadas as fases recursais, o crédito tributário, acaso não adimplido pelo sujeito passivo, é inscrito em dívida ativa. Na inscrição em dívida ativa apenas é reduzido a termo o conteúdo do lançamento, para posterior extração da certidão de dívida ativa (CDA). A CDA é o título executivo extrajudicial do Fisco.

Observe-se a prerrogativa de apuração e lançamento unilateral do crédito – e do título executivo – reservada ao Fisco. Em que pese o lançamento perpassa pela possibilidade de discussão administrativa do crédito, é justamente nesta possibilidade de exercício do contraditório que residem as bases de sua legalidade e validade. O Fisco pode constituir o crédito tributário validamente, mas desde que observe os princípios e regras do procedimento. Uma vez expedida a certidão de dívida ativa, esta goza de presunção de certeza e liquidez, cujo ônus de sua desconstituição cabe ao contribuinte, a rogo do art. 204 do CTN¹⁶² e art. 3º da Lei n.º 6.830/80¹⁶³. Daí que emerge a suma importância da devida limpidez do procedimento administrativo, com todas as faculdades de contraditório e produção de provas que lhe são inerentes.

Interessa o lançamento ao estudo da responsabilidade tributária, pois seja ele realizado pelo Fisco, como no lançamento de ofício, seja pelo contribuinte nos lançamentos por homologação e declaração, apuram-se as dimensões da obrigação tributária individualizada, tal como a base de cálculo, alíquota, espaço, tempo, e, o que interessa ao feito, o sujeito passivo. Independentemente do sujeito que promova o ato de lançamento, um apontamento é certo: a responsabilidade tributária prevista no art. 135, inciso III do CTN provoca uma modificação anômala no polo passivo da obrigação tributária, com a inclusão de um sujeito passivo não previsto na regra matriz do tributo. A responsabilidade tributária provém de regra matriz diferente, e de pressuposto de fato do responsável diferente do surgimento do tributo, o que pressupõe a constatação de ilícitos praticados pelo administrador ou pelo sócio (no gerenciamento ilegal da sociedade) no comando da sociedade.

¹⁶² Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

¹⁶³ Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

Parágrafo Único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

Desta forma, para a prévia inclusão do administrador no polo passivo da obrigação tributária, e sua responsabilização como sujeito passivo já na certidão de dívida ativa (CDA), faz-se necessária a realização de procedimento prévio que venha apurar os fatos ali capitulados. Afinal, estar-se-á imputando a terceiro não ordinariamente deflagrado como contribuinte, a responsabilização pessoal por determinado ato. E não é só. Como a responsabilização do terceiro decorre de regra matriz diferente, impende o indispensável procedimento de apuração desta regra matriz. Para que se realize o lançamento do crédito em face do administrador, é preciso que haja um procedimento prévio – e documentado – de apuração de sua responsabilidade.

Portanto, pode-se afirmar que a responsabilidade do administrador depende de ato de declaração. Não emerge clara e prontamente do ato jurídico que atrai sua responsabilidade. O responsável só pode ser definitivamente considerado como tal através de procedimento para a apuração e declaração da responsabilidade. Neste sentido, Paulsen perfilha que: “em geral, o lançamento envolve somente a verificação do fato imponível, com a notificação do contribuinte para fazer o pagamento em período voluntário ou para impugnar. Por isso que o desvio da cobrança para o responsável depende do ato de declaração de responsabilidade e seu respectivo procedimento de derivação.”¹⁶⁴

A alteração no pólo passivo da obrigação, por ato ilícito do administrador, pressupõe que lhe seja oportunizado o direito de defesa. Até porque, como sanção por ato ilícito, emergirá sua co-responsabilidade em adimplir o crédito tributário. Sua alocação no pólo passivo da obrigação, não pode decorrer ao bel prazer do Fisco, nem mesmo do Judiciário. Depende de ato motivado, de contraditório e de ampla defesa, inclusive na esfera administrativa, se for a intenção do Fisco incluí-lo como responsável diretamente na certidão de dívida ativa.

Mas na prática não é bem assim que ocorre. A princípio, é despicienda a inclusão do responsável na Certidão de Dívida Ativa pelo Fisco. O procedimento de redirecionamento da execução para o administrador pode ocorrer no curso desta. Basta que o Fisco demonstre, nos próprios autos de execução – independentemente de incidente processual – provas que denotem a existência do ato ilícito por parte do administrador a atrair sua responsabilização. Compulsados os

¹⁶⁴ PAULSEN, **Responsabilidade e substituição tributárias**, p. 235.

indícios da prática dos pressupostos de fato da responsabilização do administrador, o Magistrado poderá tomar a atitude de incluí-lo pólo passivo da execução, com efeitos imediatos sobre seu patrimônio e, sobretudo, regularidade fiscal.

De outro lado, é possível que o Fisco promova a prévia inclusão do responsável já na Certidão de Dívida Ativa, hipótese na qual será, de plano, co-executado e responderá com seus bens particulares em conjunto com a sociedade na execução, e também se sujeitará aos ônus processuais decorrentes da sua imputação de co-responsável. A prévia inclusão na Certidão de Dívida Ativa pressuporia procedimento prévio de apuração da responsabilidade dentro do procedimento de lançamento; e ainda assim, embora gozasse da presunção de certeza e liquidez inerente ao ato administrativo fiscal, não teria o caráter de definitividade no Judiciário. O que não se pode admitir que é o Fisco inclua arbitrariamente o responsável ao seu bel prazer na Certidão de Dívida Ativa, e partir de então o sujeito às consequências inerentes.

4.2 ATO DE DECLARAÇÃO NA EXECUÇÃO FISCAL

A legitimidade passiva ordinária na execução é sempre da sociedade, em cujo nome foi originariamente constituído o crédito tributário e expedida a certidão de dívida ativa. Iniciada a execução através da citação, o Fisco há de perquirir pelo patrimônio da sociedade.

Na hipótese de garantia do Juízo, por apresentação voluntária do contribuinte ou acaso o Fisco logre êxito na penhora de algum bem, abrir-se-á a via para a defesa via embargos à execução, os quais só podem ser manejados depois da garantia do Juízo.

No entanto, não encontrados bens em nome da sociedade, efeito natural e reflexo é que o Fisco perscrute a responsabilização do administrador com base na insolvabilidade patrimonial, fulcrado no art. 135, inciso III do CTN.

A inexistência de bens no patrimônio da sociedade é pressuposto inicial para a responsabilização do administrador, dada a natureza subsidiária da sua responsabilidade. Desta forma, cabe ao Fisco a produção da prova, pelo menos indiciária, de que a sociedade inadimpliu o crédito tributário em decorrência da prática de ato, pelo administrador, com excesso de poder, infração da lei ou contrato social.

O Magistrado, por seu turno, terá três possibilidades: a) determinar a apresentação de outras provas, e até mesmo indeferir o pleito com base no cartel documental apresentado; b) determinar a intimação do administrador para que, previamente, se manifeste em relação aos fatos a ele imputados; ou, c) baseado num juízo de verossimilhança, incluí-lo desde já no pólo passivo da execução e submetê-lo aos efeitos da expropriação forçada, e todo o arcabouço processual daí decorrente.

As três hipóteses possuem consequências jurídicas distintas.

O indeferimento por insuficiência de provas que demonstrem o pressuposto de fato da responsabilidade do administrador poderá ser revisto posteriormente acaso apresentadas novas provas. Aparentemente não há muita discussão a este respeito.

As duas outras possibilidades demandam uma digressão maior, conforme passa-se a expor.

4.2.1 Procedimento de declaração da responsabilidade na esfera judicial e a necessidade de intimação prévia do sócio para propiciar o contraditório e a ampla defesa

A decisão de redirecionar a execução para o responsável baseada somente no juízo de verossimilhança das provas apresentadas pelo Fisco ultraja o contraditório do administrador a despeito dos fatos lhe imputados. Simplesmente lhe atribui a responsabilidade, mesmo diante do complexo arcabouço dos pressupostos de sua responsabilização já demonstrados.

Não há o respeito ao contraditório, nem à ampla defesa. O efeito, por seu turno, é absolutamente prejudicial ao administrador.

Uma vez declarada, ainda que a título provisório, como é o caso deste despacho embasado num juízo de verossimilhança, em cognição não exauriente, o administrador passa a ser co-executado e a sofrer todos os ônus da execução. Paralelamente, é obrigado a se defender mediante embargos à execução, e demonstrar não ter agido com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social, em ato que importe na insolvabilidade da sociedade. E os embargos à execução só podem ser manejados depois de garantido o Juízo (art. 16 da Lei 6.830/80 – Lei de Execuções Fiscais). Ou seja, primeiro é alvo da constrição

patrimonial com todo seu arcabouço coercitivo, para somente depois, poder promover a sua defesa.

Após a inclusão do administrador na execução fiscal, o Fisco possui uma série de medidas administrativas de coação indireta ao adimplemento do crédito tributário; as quais serão abordadas no tópico seguinte.

Sobreleva notar, entretanto, que há um processo de expropriação precipitado em desacordo com a garantia do contraditório e da ampla defesa.

Este equívoco procedimental, após inúmeras críticas, tende a ser corrigido com a entrada em vigor do Novo Código de Processo Civil. Na trilha dos arts. 9º¹⁶⁵ e 10º¹⁶⁶ do NCPC, o Magistrado deverá facultar, antes ao administrador, a sua breve oitiva acerca dos fatos imputados pelo fisco como pressupostos de sua responsabilidade. Na mesma trilha, segue o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, regido pelos arts. 133 a 137 do Novo Código de Processo Civil, aplicável por analogia à pretensão de responsabilização do administrador, já que ambos visam responsabilizar um terceiro por atos praticados na sociedade.

Após requerido o redirecionamento da execução para o administrador, seria curial, na trilha do novel art. 135¹⁶⁷ do NCPC, a intimação deste para manifestar-se e apresentar a defesa que entender cabível. Somente após a sua defesa, é que poderia ser considerado indiciariamente culpado, o que seria resolvido por decisão interlocutória no incidente¹⁶⁸.

Somente após a sua manifestação é que o Juiz terá um maior Juízo de verossimilhança para poder proferir a decisão. Esta primeira etapa consiste num contraditório diferido, não exercido em sua plenitude. Trata-se de um juízo de prelibação acerca do redirecionamento da execução para o patrimônio do sócio. A resolução definitiva do mérito só emerge após o franqueamento amplo da discussão através dos embargos à execução.

¹⁶⁵ Art. 9º. Não se proferirá decisão contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida.

¹⁶⁶ Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.

¹⁶⁷ Art. 135. Instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias.

¹⁶⁸ Não há no Novo Código de Processo Civil (Lei n. 13.105/2015) dispositivo semelhante aos arts. 9º, 10º e 135, que positivam a necessidade de respeito ao contraditório em praticamente todas as fases do processo, e consagram, sobretudo, a sua necessária observância no novel incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

4.3 PRÉVIA INCLUSÃO DO ADMINISTRADOR NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA E A PROBLEMÁTICA DA INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA

Na execução fiscal o título executivo é extrajudicial. O Fisco, no uso das atribuições legalmente lhe estabelecidas, tem a faculdade de elaborar a Certidão de Dívida Ativa (CDA) de acordo com o relato do processo administrativo que lhe deu origem.

A inscrição em dívida ativa constitui ato de controle administrativo da legalidade, regularidade e certeza do crédito tributário pela Procuradoria da Fazenda Nacional, nos termos do art. 2º, § 3º¹⁶⁹, da Lei n. 6.830/80. O ato de inscrição é meramente declaratório: relata o processo administrativo já apurado que deu origem ao crédito tributário que ora se inscreve.

Adverte Paulsen que:

Não é possível inovar no ato de inscrição, devendo esta recair sobre dívida já apurada, ou seja, sobre crédito devidamente constituído, o que pressupõe tanto a verificação do montante devido como dos devedores, sempre em face dos pressupostos de fato e dos dispositivos legais que justifiquem a obrigação de cada qual.¹⁷⁰

O artigo 204 do CTN prescreve que “a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.”. E o parágrafo único do referido artigo reza que “a presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser elidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro que a aproveite.”

Esta presunção de certeza e liquidez, entretanto, não autoriza o Fisco incluir o administrador sem qualquer procedimento prévio de apuração da responsabilidade, ao seu bel prazer, e executá-lo na execução, impondo-lhe ônus de ilidir a presunção de certeza e liquidez da sua responsabilidade. A CDA só pode descrever o que previamente já foi constatado no processo administrativo. Não pode ir além para incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação ao bel prazer do Fisco.

¹⁶⁹ § 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

¹⁷⁰ PAULSEN, Leandro. **O ato declaratório da responsabilidade tributária dos sócios:** comentários à Portaria PGFN n. 180/2010. *In*: SANTOS, Herta Rani Teles et al. Execução fiscal: um tema atual sob diferentes olhares. Brasília: Consulex. 2011, p. 308.

Isto porque o procedimento de lançamento pressupõe a devida verificação dos pressupostos de responsabilização do sujeito passivo. O Fisco não pode eleger, a contrassenso da norma, o sujeito passivo que mais lhe interessar. Está adstrito, pelo princípio da legalidade, àquele descrito no critério pessoal da regra matriz.

Com mais razão impende a averiguação da legitimidade passiva para a obrigação na hipótese da responsabilidade tributária do terceiro, hipótese em que há pressupostos de fato a serem demonstrados, analisados, e, para validade, dependentes de um ato de apuração e declaração.

Paulsen, alerta que no direito alemão, português e espanhol, os próprios códigos tributários especificam a existência de um procedimento administrativo de declaração – chamado de procedimento de derivação -, no interregno do lançamento, em que é propiciado o contraditório e a ampla defesa ao pretense responsável¹⁷¹.

No direito brasileiro, existem apenas as portarias PGFN 180/2010 e RFB 2.284/2010, aplicáveis somente aos créditos tributários de ordem federal sob administração dos referidos órgãos que visam regulamentar, de forma deficiente, o procedimento de apuração e derivação da responsabilização do administrador na esfera administrativa.

A portaria PFGN 180/2010 não disciplina qualquer notificação sobre o direito de defesa do administrador. Já a RFB 2284/2010, em que pese determine previamente a imputação de direito de defesa, vincula apenas os auditores da Receita Federal do Brasil, não se aplicando aos procuradores da fazenda nacional, que acaso verifiquem, no ato de inscrição em dívida ativa, quaisquer das hipóteses do art. 135, inciso III do CTN, poderão fazê-lo à revelia de qualquer procedimento de defesa.

Referidas normativas não são aplicáveis aos débitos administrados pelos fiscos estaduais e municipais.

Há, portanto, um verdadeiro vazio legislativo no ordenamento jurídico brasileiro sobre o procedimento administrativo – e também judicial – a respeito da responsabilização do terceiro com fulcro no art. 135, inciso III do CTN.

Neste sentido, Paulsen, mais uma vez, alerta:

¹⁷¹ *Ibidem*, p. 113-138.

Se pode e se deve inferir que, se a responsabilidade tributária do terceiro não decorre diretamente da norma tributária impositiva e do fato gerador do tributo, e sim de uma norma específica de responsabilidade incidindo sobre o seu pressuposto de fato próprio, a inscrição do nome do responsável depende da indicação dos elementos que lhe dizem particularmente respeito.¹⁷²

E adiante, conclui o referido doutrinador pela necessidade de procedimento exclusivo de verificação da responsabilidade do administrador previamente à inscrição em dívida ativa:

Vale destacar que a exigência de um ato administrativo que declare, fundamentadamente, a ocorrência do pressuposto de fato específico da responsabilidade, seja ele qual for, impõe sua efetiva verificação. Assim é que a autoridade terá que analisar os fatos, determinar a ilicitude que tenha contribuído para o surgimento da obrigação ou para o seu inadimplemento e enquadrá-la dentre as hipóteses legais de responsabilização dos gerentes. Estaremos, pois, lidando com a regra matriz de responsabilidade tributária e com seu pressuposto de fato próprio, reconhecendo sua autonomia ante o simples surgimento da obrigação do contribuinte. [...] A existência ou não de responsabilidade é questão autônoma que exige apuração específica.¹⁷³

Em que pese o procedimento de inscrição em dívida ativa apenas reproduza a linguagem previamente apurada no procedimento de lançamento – ou no processo administrativo – há um vazio legislativo a determinar um procedimento prévio de apuração da responsabilidade do administrador em fase prévia. Isso não significa, entretanto, que seja autorizada sua inclusão como sujeito passivo da Certidão de Dívida Ativa sem qualquer verificação prévia dos pressupostos de sua responsabilidade. Até porque o processo administrativo deve assegurar o contraditório, a ampla defesa, e franquear ampla produção probatória ao processado a fim de apurar a realidade material.

Vale lembrar o escólio de Maria Rita Ferragut:

O processo administrativo é inquisitório e, por isso, revela-se no campo adequado para a contestação da responsabilidade tributária, sempre que o processo tiver cabimento e o Fisco tomar conhecimento de fatos que conduzam ao convencimento de que o administrador praticou o ilícito que lhe gerou a responsabilidade pessoal pela dívida. [...] Portanto, sempre que houver provas diretas ou indícios de que o administrador agiu com dolo, o lançamento indicará seu nome, devendo o administrador ser intimado para impugnar o auto de infração e apresentar todas as provas admitidas em direito, que demonstrem a improcedência do ilícito, de sua autoria, ou mesmo da dívida.¹⁷⁴

¹⁷² *Ibidem*, p. 309.

¹⁷³ *Ibidem*, p. 311.

¹⁷⁴ FERRAGUT, **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**, p. 205-206.

Destarte, é necessária a prévia apuração da responsabilidade, para que só após, seja possível sujeitar o administrador aos nefastos efeitos de ser qualificado como co-executado.

A realidade, entretanto, revela exatamente o contrário. É prática corriqueira nos Fiscos – Federal, Estaduais e Municipais – a prévia inclusão do administrador na Certidão de Dívida Ativa à míngua de qualquer procedimento prévio de apuração e declaração da responsabilidade. Chega-se ao absurdo de inscrever sócios que sequer detinham poderes de administração pelo simples fato de figurarem no contrato social da sociedade.

A partir de então, o sócio e o administrador passam a ser responsáveis solidários e co-executados no processo de execução fiscal.

Desta forma, uma vez incluído o sócio ou o administrador como co-obrigados na Certidão de Dívida Ativa, assumem a qualidade de co-executados em conjunto com a sociedade. Forte na presunção de certeza e liquidez da CDA, o Superior Tribunal de Justiça passou a adotar o entendimento de presunção de responsabilidade do sócio e do administrador, e inverteu o ônus da prova para que estes demonstrem, após citados, que não promoveram atos com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou estatutos, ou, ainda, que não agiram com dolo ou culpa no comando da sociedade.

Esta orientação jurisprudencial foi firmada no REsp 1.104.800/ES, julgado sob a sistemática do art. 543-C do CPC, e irradia efeitos como precedente perante o Superior Tribunal de Justiça e as instâncias inferiores:

A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos."¹⁷⁵

Primeiramente, vale reputar que é inadmissível que se execute o responsável sem que haja procedimento prévio de apuração de sua responsabilidade, além, ainda, de respeitado o seu direito ao contraditório e ampla defesa já na esfera administrativa. O quadro é lamentável. De todas as facetas que

¹⁷⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 1104900 – ES. 1ª Seção. Relatora Ministra Denise Arruda, julgado em 25 de março de 2009.

se pretenda a analisar, há soçobra das garantias de defesa do administrador, e do próprio sócio, de terem a limitação da responsabilidade ultrajada sem procedimento prévio de apuração de suas condutas. Sem qualquer procedimento prévio são incluídos na execução e obrigados – por um entendimento jurisprudencial equivocado – a se submeter aos efeitos judiciais e administrativos de coercibilidade fiscal.

O ônus da prova de demonstrar que restaram caracterizados os pressupostos de fato do art. 135 do CTN, a atrair a responsabilidade do administrador é da autoridade fiscal interessada na sua responsabilização. Não se pode admitir que à míngua de qualquer procedimento prévio de apuração e declaração da responsabilidade o Fisco, no abuso da sua faculdade de confeccionar o seu próprio título extrajudicial, inclua arbitrariamente o administrador e o sócio da sociedade, que sequer é alcançado pela norma do art. 135 do CTN, no pólo passivo da obrigação tributária.

Se não houve apuração previa da responsabilidade, cuja apuração e declaração são indispensáveis, não é no ato de inscrição em dívida ativa que poderá se deduzir a responsabilidade e sujeitá-los aos efeitos nefastos da execução.

Neste sentido, percuciente a crítica de Maria Rita Ferragut:

Nada mais equivocado. Compete sempre a quem alega provar. A responsabilidade do administrador, oriunda de atos de má gestão empresarial, não excepciona essa regra, porque pode ser provada no curso de uma fiscalização. Da mesma forma que o auditor intima o contribuinte para esclarecer lançamentos contábeis, tempo e forma de integralização de capital, localização de bens do ativo circulante, depósitos bancários não contabilizados, etc., poderá, igualmente, intimá-lo para identificar a autoria de um ato de má gestão empresarial. [...] Por outro lado, é absolutamente reprovável dispensar a produção probatória por parte do Fisco, quando o nome do administrador constar da CDA, se a prática do ilícito é condição de validade da aplicação da norma de responsabilidade pessoal ou por infrações. O ilícito deve existir, mas “não precisa ser provado”. Em última instância, é o mesmo que afirmar que a jurisprudência considera irrelevante sua ocorrência fenomênica, já que a única condição necessária para sua validação é a mera alegação.¹⁷⁶

Não há de se olvidar, ainda, que não bastasse a inclusão na CDA submeta o sócio e o administrador aos efeitos da execução, ainda inverte o ônus da prova para que estes demonstrem não terem incorrido em nenhuma dos pressupostos responsabilizadores do art. 135 do CTN. Impõe-se a prova de um fato

¹⁷⁶ FERRAGUT, **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**, p. 195.

negativo – na pendência do qual se processam as medidas executivas – para que aqueles desmontem um ônus que, a princípio, competia ao Fisco.

Trata-se de medida de praticabilidade de aplicação da norma, mas que vem em benefício exclusivo do Fisco e ultraja inúmeras garantias do sócio, e sobretudo do administrador. Neste sentido, conforme lembra Salama, atribui-se um ônus pesado em demasia para o sócio e o administrador:

Essa inversão do ônus probatório é relevante não só porque provar um fato negativo é sabidamente difícil, mas também porque as medidas práticas de constrição patrimonial postas em prática pelo fisco e por outros órgãos estatais tipicamente se iniciam antes do trânsito em julgado das arrastadas e longas execuções fiscais. Isso na prática tem muitas vezes permitido à Fazenda Pública incluir todos os sócios e administradores indistintamente no pólo passivo das execuções mesmo que se trate apenas de ausência de pagamento por falta de recursos da empresa.¹⁷⁷

Há, entretanto, vozes dentro do próprio Superior Tribunal de Justiça que discordam da orientação adotada. No julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.137.565/MG, o Relator Min. Napoleão Maia Nunes ressaltou sua posição pessoal contrária à orientação adotada, em que pese tenha se curvado ao entendimento já consolidado na Corte.

A posição, no entanto, é relevante para o estudo da matéria.

Colhe-se do voto:

O fundamento da responsabilidade do sócio/administrador em matéria tributária depende da verificação de uma das hipóteses do art. 135, III do CPC, razão pela qual essa prova deve ser prévia, mas admitindo, que, no mínimo, seja feita por meio de incidente processual em que garantido o exercício do direito de defesa; isso porque, nem sempre na CDA, que é o título executivo específico do processo executivo fiscal, consta o nome do sócio, o que traria consequência extravagante: a responsabilização sem título. O só fato de constar o nome do sócio na CDA, nos casos em que o lançamento é feito pelo Fisco, não o legitima automaticamente para a execução tributária sob um dos fundamentos do art. 135, III do CTN, se este fundamento não veio especificado quando de sua inclusão como coobrigado no título executivo, isto é, quando não houve procedimento administrativo prévio tendente a apuração dessas circunstâncias ou quando não indicado, no curso do processo, os fatos autorizativos da transferência de responsabilidade. A presunção de liquidez e certeza da CDA, nesses casos, deve ser relativizada, competindo também ao Fisco o ônus da prova de que o sócio ou administrador da pessoa jurídica agiu com infração à lei ou ao contrato ou que houve a dissolução irregular da sociedade; isso porque, nessa hipótese, ele não participa da formação do título executivo.¹⁷⁸

¹⁷⁷ SALAMA, **O fim da responsabilidade limitada no Brasil**, p. 181.

¹⁷⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo regimental no Recurso Especial nº. 1137565 – MG. 1ª Turma. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 03 de setembro de 2013.

Paralelamente, o Supremo Tribunal Federal, em recurso relatado pelo Min. Joaquim Barbosa, já externou por unanimidade entendimento contrário à inclusão do administrador na Certidão de Dívida Ativa sem qualquer procedimento prévio:

Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc). Por outro lado, a decisão administrativa que atribui sujeição passiva por responsabilidade ou por substituição também deve ser adequadamente motivada e fundamentada, sem depender de presunções e ficções legais inadmissíveis no âmbito do Direito Público e do Direito Administrativo. Considera-se presunção inadmissível aquela que impõe ao sujeito passivo deveres probatórios ontologicamente impossíveis, irrazoáveis ou desproporcionais, bem como aquelas desprovidas de motivação idônea, isto é, que não revelem o esforço do aparato fiscal para identificar as circunstâncias legais que permitem a extensão da relação da relação jurídica tributária.¹⁷⁹

Inobstante o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, a orientação que massivamente prevalece, praticamente sem nenhum questionamento nas instâncias inferiores, é a do Superior Tribunal de Justiça. Soçobra-se a esfera administrativa em detrimento da maior praticabilidade da norma, impondo ao administrador – e ao sócio, que sequer é elencado como responsável pela norma – a obrigação de produzir a prova negativa, via embargos à execução e depois de garantido o juízo – de que não é responsável pela reunião dos pressupostos de fato exigidos pelo art. 135 do CTN; imbróglio processual que significa difícil barreira para o exercício do direito de defesa.

4.3.1 Efeitos administrativos da inscrição em dívida ativa dos sócios e do administrador

O sócio e o administrador inscritos em dívida ativa, não bastasse serem alvos da futura constrição judicial, ainda são sujeitados a série de medidas administrativas de restrição de direitos: a configuração de fraude à execução quando

¹⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº. 608426. 2ª Turma. Relator Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 04 de outubro de 2011.

aliena bens após sua inscrição em dívida ativa (art. 185, CTN¹⁸⁰); o protesto da Certidão de Dívida Ativa, a divulgação de lista de devedores e a possibilidade de inscrição nos cadastros de proteção ao crédito (SCPC, SERASA)¹⁸¹ pela dívida tributária, e a inscrição no CADIN.

O Fisco exerce a pressão sobre os sócios e administradores, independentemente da posição judiciária, por meios de coação extrajudicial.

Daí a relevância em previamente incluir o sócio e o administrador em dívida ativa – e conseqüentemente, na CDA -, e pretender, a todo custo, o redirecionamento da execução na hipótese de dissolução irregular. As medidas de coerção extrajudicial possuem relevante papel no recebimento do crédito tributário.

Salama descreve o efeito perverso da atual dinâmica de responsabilização do administrador:

Permite-se à administração fazendária extrapolar os limites e constranger os contribuintes, mas garante-se ao devedor o direito de ter certos direitos preservados – mas só após longos anos de intermináveis disputas judiciais, após as ações serem apreciadas nas cortes superiores.¹⁸²

Na mesma toada, Maria Rita Ferragut aponta as conseqüências:

A execução forçada traz conseqüências muito graves ao patrimônio do devedor, tais como necessidade de garantia do débito exequendo, como pré-requisito para a oposição de embargos à execução fiscal; restrições com certidão negativa; inclusão de seu nome no Serasa ou no Cadin; restrições na obtenção de créditos pessoais; e todas as demais implicações legais e emocionais – por que não? – existentes nas penhoras e nas execuções fiscais. Por isso o Judiciário deve preocupar-se em impedir qualquer forma de abuso por parte do Fisco, de modo que a execução seja promovida apenas em benefício dos direitos do credor provavelmente existentes. Entenda-se por “provavelmente existentes” a subordinação da execução a rigorosas condições de admissibilidade que forneçam, se não a certeza absoluta – fato a que somente se há de chegar ao final do processo judicial, momento em que a verdade jurídica estará estabelecida – ao menos a garantia de uma grande probabilidade de existência do direito do credor.¹⁸³

¹⁸⁰ Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.

¹⁸¹ “Ambas as Turmas de Direito Público desta Corte já se posicionaram no sentido da legalidade da divulgação das informações concernentes a inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública nos cadastros de proteção ao crédito. Precedentes.” BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Mandado de Segurança nº. 33.381/GO. 2ª Turma. Relator Ministro Mauro Campbell, julgado em 07 de junho de 2011.

¹⁸² SALAMA, **O fim da responsabilidade limitada no Brasil**, p. 185.

¹⁸³ FERRAGUT, **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**, p. 222-223.

Observa-se, portanto, uma ambiência de coação judicial e extrajudicial do administrador em detrimento da limitação de sua responsabilidade inicialmente consagrada pelas normas de direito societário.

4.4 PROVA INDICÁRIA NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE LIMITADA

O Direito opera em contextos de realidade. A prova judicial, embora traduzida em linguagem, é viabilizada no campo da possibilidade.

Atualmente, a jurisprudência tem vertido preceitos e criado presunções em prol da praticabilidade das normas jurídicas, para dar soluções práticas à casos massificados. A complexidade das relações jurídicas implica na interpretação de normas jurídicas abstratas de forma a padronizar os procedimentos a serem observados pelos graus inferiores de jurisdição com o maior grau de praticabilidade possível.

A dissolução irregular da sociedade é um exemplo claro de praticabilidade da norma tributária. O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido de promover a aplicação do preceito com eficácia nas instancias inferiores através da instituição da presunção da dissolução irregular da sociedade através de provas indiciárias.

Segundo a jurisprudência daquela Corte, o indício exigido para instaurar a presunção *juris tantum* de dissolução irregular, seria a não localização da empresa no seu domicílio fiscal. Conforme o argumento basilar da jurisprudência, a sociedade tem o dever de comunicar ao Fisco eventual mudança de domicílio; em não o fazendo, presume-se que ou descumpriu o dever de informação e deixou de comunicar o Fisco, ou encerrou irregularmente suas atividades, tendo omitido-se no cumprimento do procedimento legal de dissolução.

Referida conclusão restou sedimentada através da Súmula nº. 435 do Superior Tribunal de Justiça, ao preconizar que:

Súmula 435 - STJ: Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

Tal constatação é erigida pela simples certidão do Oficial de Justiça atestando de que a empresa não funciona mais no seu domicílio fiscal, autorizando o redirecionamento da execução para o patrimônio do administrador; ao qual impõe-se, agora a presunção de dissolução irregular:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. INDÍCIOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. SÚMULA 435/STJ.

1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, consolidou o entendimento segundo o qual o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa.
2. Hipótese em que há certidão do Oficial de Justiça atestando que a empresa não foi encontrada no endereço indicado. Essa certidão é indício de dissolução irregular, apta a ensejar o redirecionamento da execução para o sócio-gerente. Incidência da Súmula 435/STJ.
3. Agravo regimental não provido.¹⁸⁴

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. INDÍCIOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. PRECEDENTES.

1. A jurisprudência do STJ é firme no sentido de que a certidão do oficial de justiça de que a empresa não funciona mais no endereço indicado é indício suficiente de dissolução irregular de suas atividades, o que autoriza o redirecionamento da execução ao sócio-gerente, a este competindo, se for de sua vontade, comprovar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, ou ainda, não ter havido dissolução irregular da empresa.
2. Agravo regimental improvido.¹⁸⁵

Presume-se, assim, a dissolução irregular da pessoa jurídica, e em face desta, a dissipação patrimonial dos bens em prejuízo dos credores; dentre eles, a Fazenda Pública, o que ensejaria a responsabilização patrimonial do administrador com fulcro no art. 135, inciso III, do CTN. Despreza-se, *ab initio*, a persecução do dolo ou da culpa; para prestigiar uma prova indiciária em prol da Fazenda Pública.

Em termos claros: não localizada a pessoa jurídica no seu domicílio fiscal, independentemente do motivo, redireciona-se a execução imediatamente contra o patrimônio pessoal do administrador, e este será compelido a só poder apresentar sua defesa via embargos à execução (leia-se, somente depois de efetuada a penhora de algum bem) e somente a partir daí, poderá exercer o

¹⁸⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo no Recurso Especial nº 223.780/BA, 1ª Turma, Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 06 de novembro de 2012.

¹⁸⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo nº 1.365.062/PR, 2ª Turma, Relator Ministro Cesar Asfor Rocha, julgado em 21 de junho de 2011.

contraditório e a ampla defesa a fim de demonstrar que não agiu com dolo, fraude ou excesso de poderes.

Não haveria problema na utilização da presunção de dissolução irregular pautada em prova indiciária, se não fossem dois fatores: a) o primeiro, é de que, na pendência de créditos tributários, as sociedades limitadas não conseguem promover o destrato perante a Junta Comercial, e toda dissolução, mesmo que não tenha havido dolo, qualquer tipo de fraude ou dissipação patrimonial, será considerada irregular se não houver o pleito falimentar; b) a segunda, é de que mesmo na hipótese de a prova indiciária ser minimamente contraposta por prova em contrário de que não houve dolo ou qualquer ato ilícito a atrair a responsabilidade do administrador, as instancias inferiores continuam a declarar a responsabilidade com base em indícios para possibilitar o adimplemento do crédito tributário.

Nada se perquire atualmente sobre o dolo ou sobre a intenção do sócio-gerente em fraudar os credores. Referido entendimento acaba por imputar a responsabilidade objetiva do administrador; embora acalentado sob a falsa ilusão de dissolução irregular.

4.4.1 Impossibilidade material de promover a dissolução da sociedade na pendência de créditos tributários federais

O raciocínio de que à sociedade insolvente, com débitos tributários, é dado promover a dissolução regular, trata-se de falsa premissa. Ao buscar dissolver a sociedade; o administrador se depara com uma enormidade de problemas.

A sociedade que resolve se dissolver extrajudicialmente, possivelmente, já não possui mais capital para manter as obrigações, e se encontra envolta em dívidas. A liquidação pode ser realizada tanto pela série de atos elencados na norma, como aqueles competentes ao liquidante (art. 1.103, CC), ou também, pelo jaez não formal, com o cumprimento das obrigações pendentes da sociedade pelo administrador, na medida em que o patrimônio social remanescente possibilite.

Independentemente do viés ao qual se opte, a resolução da questão, na hipótese de existirem débitos tributários, resvalará no mesmo problema.

Acaso o administrador não disponha de capital suficiente para efetuar o pagamento das obrigações tributárias a vista, ou não logre êxito em projetar o pagamento de um parcelamento; jamais conseguirá promover a liquidação ou a baixa da empresa perante a Junta Comercial. Para promover a baixa da empresa, faz-se necessária a apresentação das seguintes certidões negativas: a) Certificado de Regularidade do FGTS, emitido pela Caixa Econômica Federal; b) Certidão Negativa de Débito junto ao INSS, emitida pelo Instituto Nacional de Seguro Social; c) Certidão de Quitação de Tributos e Contribuições Federais para com a Fazenda Nacional, emitida pela Receita Federal; d) Certidão Negativa de Inscrição de Dívida Ativa da União, emitida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

A emissão destas certidões negativas, no entanto, depende do adimplemento de eventuais débitos do contribuinte pendentes junto àqueles órgãos.

Se ainda pende o cumprimento de obrigação tributária perante o patrimônio da sociedade, restará inviável a expedição da certidão negativa pelos órgãos fiscais; o que obsta, via de consequência, não só o encerramento do procedimento de liquidação e a extinção da personalidade jurídica da empresa; mas também a averbação do próprio distrato perante a Junta Comercial, tornando a dissolução da sociedade, sempre, uma dissolução irregular.

Tal situação também é registrada por Fábio Ulhoa Coelho:

A lei tributária condiciona o arquivamento dos atos dissolutórios, na Junta, ao prévio cancelamento das inscrições cadastrais da sociedade, junto aos órgãos fiscalizadores e arrecadadores de tributos e contribuições (Receita Federal, INSS, FGTS, etc.).¹⁸⁶

Conforme bem pontua:

A medida objetiva controlar o integral cumprimento das obrigações tributárias pela sociedade e pelos sócios responsáveis. Solicitado o cancelamento da inscrição, a administração tributária realiza checagens e auditorias para conferir o recolhimento de todos os impostos, contribuições e encargos. Verificando não ter sido cumprida qualquer obrigação, principal ou instrumental, o fisco autua a sociedade, para exigir o atendimento ao seu direito. Somente após constatar a inexistência de irregularidades, ou ver satisfeitas as autuações feitas, a autoridade fiscal cancela a inscrição da sociedade contribuinte, e expede a certidão respectiva.¹⁸⁷

¹⁸⁶ COELHO, **Curso de direito comercial**, p. 415.

¹⁸⁷ *Ibidem*, p. 413.

Em outras palavras, restará inviável a averbação do distrato da pessoa jurídica perante a Junta Comercial, diante da impossibilidade de apresentação das certidões negativas; e via reflexa, a dissolução será considerada uma dissolução irregular.

Esta percepção também é manifestada por Kiyoshi Harada:

Mas, o que significa dissolução irregular? É o fato de não ter dado baixa, ou melhor, não ter logrado cancelar a inscrição da sociedade dissolvida na repartição fiscal competente? Dar baixa do CNPJ é tarefa impossível para sociedade dissolvida por razões de inviabilidade financeira ou econômica, o que acontece na maioria dos casos. Se tiver qualquer pendência tributária (multa ou tributo em aberto) não será possível a baixa na Receita Federal. Se a abertura de firma é difícil, o seu encerramento é bem mais complicado. São “n” exigências burocráticas, não previstas em lei, que devem ser satisfeitas eletronicamente para lograr a baixa do CNPJ. As exigências fiscais, no caso, equivalem à obrigatoriedade de prévio pagamento de todos os débitos como condição para pleitear a recuperação judicial ou extrajudicial de empresa em dificuldade financeira. Se a falta de baixa na repartição fiscal significar dissolução irregular, a acarretar responsabilidade pessoal do sócio, como tem entendido a jurisprudência, parece óbvio que estamos diante de nova hipótese de responsabilização pessoal de sócio, que não tem amparo no citado art. 135, III, do CTN. Afinal, não conseguir obter baixa na repartição fiscal, motivado por crédito tributário em aberto não configura, nem pode configurar, infração de lei, contrato ou estatuto, muito menos, o ato de dissolução pode ser reputado como tendo sido praticado com excesso de poderes. As enumerações da lei para responsabilização de terceiros são taxativas.¹⁸⁸

Em termos claros, a irregularidade na dissolução tal qual como ventilada pela jurisprudência, decorre da própria imposição legislativa que impossibilita a liquidação da pessoa jurídica na pendência de débitos tributários.

A outra saída – e aqui há concomitância acaso se pretenda a liquidação na forma dos artigos 1.102 a 1.112 do Código Civil, a teor do inciso VII do art. 1.103 - resvala para o pleito de autofalência da sociedade; procedimento igualmente tormentoso, e tão custoso, em termos jurídicos e administrativos, quanto qualquer outra providência que se pretenda tomar.

No entanto, refoge ao âmbito da norma tributária intentar coagir o administrador a pleitear a falência. A sociedade insolvente, que resolve promover a sua dissolução, já não possui renda suficiente para manter sua atividade, muito menos dispõe de condições monetárias para promover um custoso procedimento falimentar em prol do Fisco.

¹⁸⁸ HARADA, Kiyoshi. **Responsabilidade tributária de terceiros**. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2722, 14 dez. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/18031>>. Acesso em: 25 abr. 2015.

Diante deste quadro de instabilidade da limitação da responsabilidade, frente, sobretudo, a este paradigma de responsabilização do administrador na hipótese de dissolução irregular, a IV Jornada de Direito Civil, no exame dos baluartes do direito societário, firmou enunciado que expressamente afasta o encerramento irregular da pessoa jurídica como causa para desconsideração de sua personalidade:

Enunciado n. 282. Art. 50: O encerramento irregular das atividades da pessoa jurídica, por si só, não basta para caracterizar abuso da personalidade jurídica.

Seguindo o mesmo raciocínio, o Superior Tribunal de Justiça, em decisão unânime proferida em sede de Embargos de Divergência no Recurso Especial 1.306.553-SC, decidiu que, na hipótese de dissolução irregular no direito civil, para a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade social, exige-se o dolo na prática de condutas ilícitas e fraudulentas com a finalidade de lesar credores ou terceiros.

Nesse sentido, restou consignado que não basta o encerramento abrupto das atividades ou dissolução irregular da sociedade para que se responsabilize pessoalmente os sócios. Seria preciso que tais circunstâncias tenham o fim de fraudar a lei, em prejuízo dos credores, com o desvirtuamento da finalidade institucional ou confusão patrimonial:

Para a aplicação da teoria maior da desconsideração da personalidade social, exige-se o dolo das pessoas naturais que estão por trás da sociedade, desvirtuando-lhe os fins institucionais e servindo-se os sócios ou administradores desta para lesar credores ou terceiros. É a intenção ilícita e fraudulenta, portanto, que autoriza, nos termos da teoria adotada pelo Código Civil, a aplicação do instituto em comento. [...] Assim, a ausência de intuito fraudulento ou confusão patrimonial afasta o cabimento da desconsideração da personalidade jurídica, ao menos quando se tem o Código Civil como o microsistema legislativo norteador do instituto, a afastar a simples hipótese de encerramento ou dissolução irregular da sociedade como causa bastante para a aplicação do *disregard doctrine*. A Quarta Turma já se pronunciou a respeito do tema, em acórdão de minha relatoria, no qual não só se afastou o simples encerramento da sociedade como causa para a desconsideração de sua personalidade, como ficou assentado que outros eram os fundamentos jurídicos que levaram a Primeira Seção desta Corte à edição do enunciado n. 435, quais sejam, os preceitos contidos no Código Tributário Nacional, como já mencionado supra. [...] Não se quer dizer com isso que o encerramento da sociedade jamais será causa de desconsideração de sua personalidade, mas que somente o será quando sua dissolução ou inatividade irregulares tenham o

fim de fraudar a lei, com o desvirtuamento da finalidade institucional ou confusão patrimonial.¹⁸⁹

Há de se observar que o Superior Tribunal de Justiça expressamente declara que não se aplica aos casos examinados sob a égide do direito civil, a supracitada Súmula 435 daquela Corte. Ocorre que as diferenças entre a doutrina da desconsideração da personalidade jurídica e o redirecionamento da execução não permitem que o Judiciário chegue a conclusão diversa. No direito civil, há voluntariedade, há um elemento volitivo e consciente do sócio ou do administrador em contratar a obrigação, posteriormente inadimplida, e que gera a persecução do patrimônio dos sócios. No direito tributário, a obrigação é compulsória, decorre exclusivamente da lei, não há o elemento volitivo do obrigado em contratar a obrigação. Realizado o fato imponível, mesmo que a sociedade esteja em dificuldade financeira, nascerá a obrigação tributária a ser paga.

Portanto, se no direito civil, em que há a voluntariedade na contração da obrigação e, via reflexa, a plena ciência da mesma, exige-se o dolo específico da fraude, muito mais se exigira o referido dolo na obrigação tributária decorrente de imposição legal. Muito mais necessária é a presença e a demonstração do dolo na responsabilização tributária do administrador do que no direito civil. Desta forma, mesmo que os bens não sejam suficientes para quitar a integralidade das obrigações tributárias pendentes sobre o patrimônio da sociedade; pode não ter havido a irregularidade na dissolução da pessoa jurídica. Se o administrador diligente não age com dolo, nem com fraude, e também não dissipa bens em prejuízo da Fazenda Pública, não há que se falar na sua responsabilização.

4.4.2 Consequências do uso da prova indiciária e o afastamento do redirecionamento da execução na hipótese de prova mínima em contrário

De acordo com o entendimento jurisprudencial pátrio, o administrador responsabilizado acaso a pessoa jurídica não seja encontrada pelo Oficial de Justiça em seu domicílio fiscal, a rigor da Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça.

¹⁸⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 1306553/SC. 2ª Seção. Relatora Ministra Maria Isabel Galotti, julgado em 10 de dezembro de 2014.

Assim, terá contra si o ônus da prova invertido, e terá sob seu encargo, via embargos à execução – um processo autônomo e viável somente depois de garantido o juízo – de fazer a prova de fato negativo, ou seja, de que não agiu com dolo, excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto; ou, que ainda, não promoveu a dissolução irregular da pessoa jurídica.

Imputar ao administrador a prova de que não atuou com dolo ou não teve a intenção de fraudar o Fisco, é praticamente consagrar a sua responsabilidade. Uma facilidade é o Fisco provar que o administrador agiu com dolo. Outra, totalmente prejudicial, e que reduz em muito o campo de produção da prova, é imputar ao administrador a prova do fato negativo de que não agiu com dolo, não houve má-fé, nem dilapidação patrimonial. Neste plano, ressalta José Casalta Nabais, que a presunção de culpa imposta em desfavor do administrador, a fim de provar que não atuou com dolo, fraude, excesso de poderes, infração à lei ou contrato social, “revela-se uma verdadeira diabólica *probatio* e, por isso mesmo, demasiado onerosa.”¹⁹⁰

Trazendo a questão para o plano subjetivo, se a essência da liquidação regulada pelo Código Civil é evitar a dissipação patrimonial e a fraude aos credores - faceta que se busca coibir também através da Súmula 435/STJ - o administrador que buscou regularizar a inatividade perante os órgãos competentes e preservou os bens que utilizava na atividade para salvaguardar o direito de crédito do Fisco, inclusive comunicando-lhe sua inatividade conforme o próprio lhe facultava, deveria ter o ônus da prova contra si invertido ou tornar-se, de plano, pessoalmente responsabilizado pela obrigação contraída pela pessoa jurídica?

Cumpra lembrar que as dívidas e a insolvência são um risco inerente a toda e qualquer atividade, ora protegida pela separação patrimonial da pessoa jurídica em prestígio ao fomento econômico, de maneira que não podem ser taxados como uma decorrência natural da má-administração, quiçá, do dolo.

Mas não é por este motivo que o administrador deva obrigatoriamente ser pessoalmente responsabilizado pelas dívidas sociais. Logicamente, não se está aqui a prestigiar o administrador que, dolosamente, dissipa o patrimônio societário em favor dos sócios; fraudando a possibilidade de adimplemento da obrigação ou persecução do patrimônio da pessoa jurídica pelo

¹⁹⁰ NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 4ª edição. Coimbra: Almedina. 2007, p. 282.

Fisco. A estes administradores, na hipótese de a pessoa jurídica não mais exercer sua atividade no local, e inexistir manifestação do administrador ou da sociedade, acaso citados, torna-se cabível – e recomendável - o redirecionamento da execução; face à suficiência probatória do indício de dissolução.

No entanto, quando puderem ser verificados atos de boa-fé tal como a preservação de determinados bens da sociedade, a comunicação parcial aos órgãos competentes acerca da baixa ou da inatividade da atividade, aliada a uma postura ativa do administrador da pessoa jurídica em resolver a obrigação creditícia remanescente, não se revela proporcional – face às garantias da limitação da responsabilidade e a soçobra do direito de defesa – redirecionar a execução contra o seu patrimônio baseado num mero indício, para só depois, inverter o ônus da prova para averiguar a existência dos elementos autorizadores da norma.

Na regra processual, o indício¹⁹¹ só pode ser utilizado excepcionalmente, quando as alegações forem verossímeis, ou quando não há outros meios de prova hábeis ou mais práticos para se provar o alegado à disposição daquele a quem compete o ônus da prova.

Maria Rita Ferragut adverte que:

Tratando-se de responsabilidade de terceiros, a regra que contém uma presunção legal relativa será constitucional e legal se (i) o ilícito for tipificado segundo os termos do artigo 135 do CTN; (ii) inexistirem provas em sentido contrário e (iii) todas as condições para admissibilidade das presunções tiverem sido cumpridas (observância dos princípios da segurança jurídica, legalidade, tipicidade, igualdade, razoabilidade, e ampla defesa, bem como a subsidiariedade na aplicação da regra e que os indícios da prática do ilícito sejam graves, precisos e concordantes).¹⁹²

¹⁹¹ “Indício é o fato conhecido, que, por via de raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito. É o fato ou parte de fato certo, que se liga a outro fato que se tem de provar, ou a fato que, provado, dá ao indício valor relevante na convicção do juiz, como homem”. Perceba que, por si só, o indício não tem qualquer valor. No entanto, como causa ou efeito de outro fato, suscita o indício uma operação por via da qual poder-se-á chegar ao conhecimento desse outro. [...] Na prova indiciária, o indício não é o fato probando principal - embora se tenha de prova o indício, o objeto principal da prova é o fato que o indício aponta; o fato ao qual se liga o indício. O indício é o fato conhecido que, por via de raciocínio, sugere a existência/inexistência do fato probando principal. Entre o indício e o fato probando principal há uma relação lógica de causalidade, que autoriza a atividade do juiz (presunção judicial) de concluir existente o fato probando principal. Na prova indiciária, há uma relação lógica entre o fato conhecido (indício) e o fato que se quer provar. Essa relação permite que se faça um silogismo.” DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: teoria da prova**. Vol. II. Salvador: JusPodivm. 2014, p. 58 – 72.

¹⁹² FERRAGUT, **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**, p. 156.

Destarte, se os indícios de dissolução – apurados através da Certidão do Oficial de Justiça – forem contrapostos por prova nos autos de que houve a salvaguarda de bens por parte do administrador, não há como se aplicar puramente a Súmula 435/STJ, calcado puramente no indício de dissolução irregular, sem que seja perquirido o elemento subjetivo na conduta pelo Fisco.

Afinal, o elemento subjetivo, até mesmo na hipótese de dissolução irregular, é pressuposto *sine qua non* da responsabilidade do sócio-gerente¹⁹³.

O indício, tal qual como preconizado pela Súmula 435/STJ, só deve prevalecer na ausência de qualquer prova ou indício em contrário.

Não pode tentar transformar um indício em uma presunção absoluta quando, na verdade, a norma do art. 135, do CTN, impõe justamente o contrário: cognição suficiente acerca dos atos dolosos e infracionais.

Estas críticas já foram alvo de manifestações isoladas no âmbito do Superior Tribunal de Justiça:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO CONTRA O SÓCIO, SOB A ALEGAÇÃO DE INFRINGÊNCIA AO ART. 135 DO CTN OU DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA: RESP. 1.101.728/SP, REL. MIN. TEORI ALBINO ZAVASCKI (DJe 23.03.2009). AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO BASTANTE DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. CERTIFICAÇÃO DO OFICIAL DE JUSTIÇA DE QUE A EMPRESA NÃO FUNCIONA NO LOCAL INDICADO NOS REGISTROS FISCAIS, QUE, À MINGUA DE OUTROS ELEMENTOS INDICIÁRIOS, É INSUFICIENTE PARA O PRONTO REDIRECIONAMENTO. INADMISSIBILIDADE DA INVERSÃO DO ÔNUS PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.

1. A Súmula 435 do STJ diz que presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente; todavia, a inteligência que se deve ter desse enunciado é de que a não localização da empresa no endereço fiscal é indício de sua dissolução irregular, mas, por si só e independente de qualquer outro elemento, é insuficiente para o pronto redirecionamento, que

¹⁹³ “A dissolução irregular que reclama a responsabilização direta do administrador, por ofensa à lei, é aquela na qual restar por totalmente comprovada a ocorrência fática do pressuposto subjetiva associada diretamente ao nascimento da obrigação. O simples fato de a sociedade não possuir bens para arcar com o seu passivo tributário, ainda que nesse caso tenha ela fechado suas portas, não se configura dissolução ou encerramento irregular, que possa ser definido como hipótese de infração à lei nos termos do art. 135 do CTN. Essa modalidade de responsabilização, em face de sua carga sancionatória, não pode ser presumida, ou seja, irá sempre depender da comprovação prévia do ilícito – de que os dirigentes, agindo com dolo, dilapidaram o patrimônio da sociedade, resultando tal conduta em determinada obrigação tributária.” CANAZARO, Fábio. **A responsabilidade tributária dos sócios e dos dirigentes em relação ao passivo tributário da sociedade cooperativa**. Revista dialética de Direito tributário. São Paulo: Dialética. Nº.145. p. 23-35, out./2007., p. 23.

depende de prévia apuração das razões pelas quais tal fato ocorreu, bem como da comprovação do elemento subjetivo na conduta ilícita do sócio.

2. Ao meu sentir, como a declaração de dissolução irregular importa no reconhecimento de uma infração, é inadmissível essa conclusão sem prévio procedimento. A prova do ato infracional compete a quem alega a sua ocorrência, no caso, ao credor (Fazenda Pública) que requer o redirecionamento. A inversão do ônus probandi a favor da parte menos favorecida só deve ser feita nos casos em que a lei a admite expressamente e, ainda assim, excepcionalmente.

3. Registre-se, ainda, que existem julgados da Primeira Seção afirmando que a mera devolução do Aviso de Recebimento (AR-Postal) sem cumprimento não basta à caracterização de dissolução irregular. Esse entendimento pode ser estendido para outros tipos de certificação, inclusive aquela feita pelo Meirinho. Precedentes.

4. Agravo regimental desprovido.¹⁹⁴

Destarte, a aplicação da Súmula 435/STJ deve ser ponderada de acordo com as particularidades do caso concreto. Neste mesmo plano, a aplicação de indícios como meio de prova suficiente à responsabilizar o administrador da sociedade limitada deve ser procedida de manifesta ponderação das contraprovas que se revelam do caso em concreto, sob pena de subverter a normatividade e a regra de distribuição probatória do art. 135, do CTN; e mais a fundo, responsabilizar indevidamente o administrador que, sem dolo, e na impossibilidade de promover a liquidação e extinção da pessoa jurídica perante a Junta Comercial diante da própria incongruência normativa; salvaguardou bens para o posterior adimplemento da obrigação nos moldes em que a legislação e o bom senso lhe permitem.

O interesse do Fisco não pode ser tamanho a ponto de sobrepujar – com a anuência e interveniência do Judiciário – os direitos subjetivos da sociedade e de seus sócios, em prol do semblante da justiça fiscal. A fim de evitar soçobras às garantias patrimoniais, o Superior Tribunal de Justiça, na aplicação da regra matriz de responsabilidade tributária, deve incorporar ao seu bojo decisório a cultura jurídica do direito societário, suplantando a adequação de suas decisões à realidade jurídica das empresas.

¹⁹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº. 1.268.993/DF. 1ª Turma. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 08 de maio de 2012.

4.4.3 A interpretação do Judiciário acerca do art. 135, inciso III do CTN em confronto com a regra interpretativa do art. 109 do CTN

A ser mantido este quadro de aplicação da norma tributária de responsabilização do administrador, a qual decorre puramente da interpretação pelo judiciário, do art. 135, inciso III do CTN – já que a norma é geral, abstrata e incompleta, a sua formação demanda a conjugação com os demais enunciados do sistema jurídico – ultraja-se a separação patrimonial e a limitação da responsabilidade dos sócios instituída pelo direito privado, para imprimir contornos de praticabilidade da norma tributária em prol do interesse fiscal.

Observa-se aqui a desconsideração dos conceitos e formas originariamente previstos e tutelados pelo direito privado, a fim de possibilitar meios de alcance do patrimônio do administrador no direito tributário, ainda que ultraje o espectro da limitação da responsabilidade e da proteção patrimonial tutelados pelas normas de direito societário e comercial. Por regras de aplicação prática formadas pela jurisprudência, o administrador por vezes é responsabilizado sem qualquer análise do dolo ou da culpa grave na apuração do ilícito, e por vezes, sem que lhe seja possibilitado o exercício prévio do direito de defesa, renegando as garantias que a legislação de direito privado lhe outorga.

A proteção prevista pelo direito ao administrador é farta, e lhe impõe a confiança legítima nas normas privadas de que sua responsabilidade, e seu patrimônio, serão preservados acaso proceda com boa-fé e sem abuso da personalidade jurídica no comando da sociedade.

A aplicação do art. 135, inciso III do CTN, no entanto, renega esta noção, para responsabilizar o administrador por intermédio de técnicas processuais de inversão do ônus probatório, e de desconsideração da estrutura da responsabilidade limitada originariamente prevista pelo direito privado. Desrespeitam-se a autonomia privada, a limitação da responsabilidade, as normas gerais das sociedades limitadas, o instituto da separação patrimonial, motim de grande insegurança jurídica e quebra das expectativas legítimas. Destarte, a sistemática de responsabilização do administrador atualmente trilhada pelo Judiciário, tanto no âmbito processual, como no âmbito administrativo de formação da CDA, afronta não só os postulados constitucionais de proteção à livre iniciativa e a propriedade privada, mas também o espectro interpretativo do art. 109 do CTN que

visa manter a higidez dos institutos de direito privado no ato de aplicação das normas tributárias.

Se o próprio CTN prevê limites à atuação do intérprete no ato de conjugação da norma tributária com os institutos, formas e conceitos de direito privado, não os pode alterar ao seu bel prazer a fim de imprimir contornos de praticabilidade ao instituto de direito tributário, eis que há vedação expressa neste sentido. Assim, é necessário criar um mecanismo, inserto na própria legislação ou de nova interpretação do art. 135, inciso III do CTN, que concilie a aplicação da norma tributária de responsabilidade do administrador com os preceitos de limitação da responsabilidade originariamente previstos – e lhe confiados – pelo direito privado, a fim de manter a segurança jurídica e a unicidade do sistema.

4.4.4 Tratamento diferenciado – e perverso – às MPE's: inconstitucionalidade do 5º do art. 9º da LC 123/2006

A Constituição Federal expressamente consignou, em seu título sobre a ordem econômica, o tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte. Retirando o atraso do constituinte originário, a Emenda Constitucional nº. 06/1995 acrescentou o inciso IX ao art. 170 da CF, com a seguinte redação:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Neste plano, lembra Fran Martins que:

Galvanizou o legislador na Emenda Constitucional forte e séria preocupação de tratamento privilegiado às empresas, sob a ótica do número de empregados, do faturamento e da facilitação da escrituração e do regime tributário específico. Quadra destacar que as micro e pequenas empresa ressoam imprescindíveis no cenário econômico, aparecem nas listas de contratações de mão de obra, presença constante em licitação, fortalecendo o crescimento das regiões sazonais ou não, representando parcela significativa do produto interno bruto.¹⁹⁵

¹⁹⁵ MARTINS, **Curso de direito comercial**, p. 150.

As microempresas e empresas de pequeno porte foram elencadas assim pelo legislador em decorrência, sobretudo, de seu faturamento. Ademais, o legislador elencou algumas restrições ao enquadramento das pessoas jurídicas como MPE's no sentido de manter o enquadramento restrito.

Fran Martins bem sintetizou o quadro de eleição do legislador:

Ao se conceituar Microempresa, referiu-se o legislador à figura do empresário, pessoa jurídica, ou correspondente, auferindo-se no ano calendário receita bruta igual ou inferior a R\$360.000,00, o que implicaria, grosso modo, um ganho mensal em torno de R\$30.000,00, bastante propício e adequado à realidade econômica social. No tocante à Empresa de Pequeno Porte – EPP, o empresário, considerando a pessoa jurídica, ou a que a se equipare, assim se definirá pelo ganho em cada ano-calendário, de receita bruta superior a R\$360.000,00, e igual ou inferior a R\$3.600.000,00, mostrando-se bastante perceptível destacar as receitas operacionais e também trazer à baila o perfil da atividade comercial. Exige-se, para efeito de enquadramento, algumas regras rígidas que não permitem participação no capital social de outra pessoa jurídica, filial, sucursal, agência ou representação, com sede no Brasil ou no exterior, vedando-se também a participação de pessoa física, a qual consta inscrita como empresário; proíbe-se ainda a participação do titular ou sócio com mais de 10% do capital de outra empresa não beneficiada pela citada lei complementar, sem tratamento algum para as cooperativas, exceto aquelas de consumo, igualmente para as sociedades por ações.¹⁹⁶

O legislador brasileiro trilhou o caminho de desburocratização, facilitação à informação e ao crédito para facilitar o crescimento das MPE's. Neste caminho, acompanhou também a facilitação do registro, abertura e encerramento das empresas que assim se enquadrem. E Diante deste quadro de impossibilidade de promover a baixa da sociedade perante a Junta Comercial na pendência de créditos tributários inadimplidos, a Lei Complementar n. 123/2006 trouxe importante inovação para o âmbito das MPE's.

O art. 9º permite que as pequenas e microempresas requeiram a baixa de sua inscrição na repartição fiscal competente independentemente do pagamento prévio dos tributos devidos:

Art. 9º O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão dos 3 (três) âmbitos de governo ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das

¹⁹⁶ *Ibidem*, p. 151.

responsabilidades do empresário, dos titulares, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção.

No entanto, o § 5º do mesmo artigo demonstra a perversidade da benesse concedida, ao determinar que a extinção da sociedade sem o devido pagamento dos tributos importa responsabilidade solidária do administrador e dos sócios da MPE:

§ 5º A solicitação de baixa do empresário ou da pessoa jurídica importa responsabilidade solidária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

Observe-se que o § 5º anula todo o benefício da dispensa da apresentação da certidão de regularidade fiscal. A baixa da MPE, na pendência de débito tributário, apresenta incentivo perverso. Promovida a baixa na pendência de créditos tributários inadimplidos, não só o administrador, como também os sócios das MPE's serão solidariamente responsáveis, à míngua de qualquer procedimento prévio de apuração de sua responsabilidade pessoal, ilícito, dolo, ou da existência de um procedimento de declaração.

A responsabilização passa a ser objetiva, condicionada ao registro de baixa da sociedade no registro competente, contradizendo todo o arcabouço de autonomia patrimonial e limitação da responsabilidade do direito societário, e também do próprio inciso III do art. 135 do CTN.

Afinal, além de se responsabilizar os sócios e o administrador da sociedade automaticamente, não há apuração alguma desta responsabilidade. Basta que a sociedade inadimpla os débitos, e realize a baixa da pessoa jurídica – o que seria o procedimento natural de qualquer administrador probo – que seus sócios e o administrador serão automaticamente responsabilizados pelas obrigações tributárias, sem que haja contraditório, ampla defesa, qualquer apuração ou procedimento de declaração.

O § 5º do art. 9º da LC 123/2006 contrariaria toda a sistemática normativa da responsabilização de sócios e administradores previstas não só no direito societário, mas também no direito tributário. Mas vai além, promove estímulo perverso à baixa da pessoa jurídica e contraditório às finalidades de tratamento diverso e benéfico às MPE's, configurando sua inconstitucionalidade.

5 CONCLUSÃO

A submissão dos sujeitos ao pacto do Estado Democrático de Direito coloca a tributação no âmbito das relações jurídicas obrigacionais afetas a cada cidadão a financiar a subsistência estatal, revestindo o pagamento dos tributos em um dever fundamental do contribuinte. Paralelamente, há a obrigação de terceiros, que por sua posição em relação ao fato gerador de determinado tributo ou ao contribuinte, são chamados a colaborar com a administração tributária – e mais a fundo, com a sociedade – no sentido de auxiliar na arrecadação e fiscalização.

A interpretação das normas tributárias deve observar a integração sistêmica com os demais ramos do direito, sobretudo, o direito privado, com o qual revelam-se uma maior gama de interações de conceitos, institutos e formas utilizados pelo direito tributário na delimitação dos efeitos tributários da norma. Tamanha a importância da manutenção dos conceitos, formas e institutos de direito privado, que os arts. 109 e 110 do CTN asseguram não só a higidez dos mesmos na forma como originariamente concebidos no direito privado, como também estabelecem regra de interpretação, ao determinar que estes não serão alterados – a não ser pelo legislador, e ainda assim, respeitados os limites e significações originariamente estabelecidos na Constituição Federal – para modificar os efeitos e o alcance da norma tributária.

A relação obrigacional, muito estudada pelo direito civil, é formada, em um pólo, pela obrigação, e no outro, pela responsabilidade. Esta dicotomia revela as duas facetas indispensáveis da obrigação enquanto meio coercitivo de cumprimento de deveres, os quais o são exigíveis através da responsabilidade. No direito tributário, a responsabilidade pode ser atribuída a um terceiro não integrante do pólo passivo da relação jurídico tributária. O terceiro é chamado a colaborar com a administração tributária por uma relação de capacidade colaborativa existente para com o Estado. Enquanto o contribuinte é chamado a contribuir, o responsável é colocado nesta posição por deveres de colaboração.

A responsabilidade tributária, em regras gerais (art. 128, CTN), serve para nominar o terceiro que guarda relação com o fato gerador ou com o contribuinte, mas não faz parte, a princípio, da relação jurídico tributária que dá origem ao tributo (art. 121, CTN). Contribuinte e responsável são alocados nestas posições por fatos jurídicos distintos. O tributo surge de uma regra matriz, a

responsabilidade tributária de outra. São originados por pressupostos de fatos distintos, praticados por sujeitos distintos, cada qual com o seu dever próprio.

Tanto o artigo 134 quanto 135 do CTN consagram hipóteses de responsabilidade subsidiária de terceiros. Tratam-se de modalidades diferentes, que encartam a responsabilidade subjetiva; erigidas pela necessária comprovação da culpa (art. 134) ou do dolo (art. 135) face, no âmbito da sociedade limitada, à indissociável autonomia patrimonial entre sociedade e sócios resguardada pelo direito empresarial.

O inciso VII do art. 134 do CTN, por se referir à sociedade de pessoas, é inaplicável às sociedades limitadas.

Remanesce, portanto, apenas a regra do art. 135 do CTN para responsabilizar o sócio ou o terceiro que detinha poderes de gestão na sociedade limitada e podia influir sobre o adimplemento do tributo.

O enunciado prescritivo do art. 135 do CTN elenca como pressupostos de fato a atuação do administrador com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos. Em todas as hipóteses, não basta a mera infração à lei, ao contrato social ou aos poderes conferidos ao administrador. É necessário que o ato praticado pelo administrador tenha impossibilitado o adimplemento da obrigação sobre o patrimônio da sociedade, contribuinte de jure do tributo.

A natureza da responsabilidade do administrador é fidejussória e ressarcitória. Garante a obrigação tributária do contribuinte pela sua posição de influir no adimplemento do tributo, e acaso cometa ilícitos que o impossibilitem, é colocado na posição de responsável para ressarcir o Fisco pelos danos causados.

Adimplida a obrigação pelo contribuinte, extingue-se a responsabilidade do administrador, que após deflagrado o ato ilícito, permanece como mera potencia na relação obrigacional até que reste configurado o inadimplemento por parte do contribuinte, e posteriormente, a apuração e declaração de sua responsabilidade.

O inadimplemento da obrigação pela sociedade é sempre condição prévia para que se perquiria a responsabilidade do administrador. No entanto, o inadimplemento, como ato isolado, não se configura como infração à lei, a fim de possibilitar a responsabilização daquele. O nexos de causalidade na conduta do administrador se comunga, portanto, através do inadimplemento do tributo, aliado a atos posteriores que impossibilitem o adimplemento deste sobre o patrimônio

societário.

Destarte, na regra matriz de responsabilidade tributária, a responsabilização tributária do administrador dar-se-á quando no antecedente verificar-se: a) ocorra a prática do fato jurídico tributário e o inadimplemento deste por parte da sociedade ou b) prática de infração administrativa e o inadimplemento da multa; aliado, inexoravelmente à c) prática de fato ilícito por parte do administrador, em descumprimento de dever próprio, que cause o resultado consistente na impossibilidade de solução do crédito no patrimônio da sociedade.

A hipótese que mais clarifica esta situação, e atualmente é a que mais se verifica nos bancos do Judiciário, é a dissolução irregular da pessoa jurídica; que ocorre quando o administrador encerra a sociedade sem observar as formalidades legais consistentes na liquidação do ativo e do passivo e a promoção da baixa do distrato perante a Junta Comercial.

Ocorre que a dissolução da pessoa jurídica, por seu turno, decorre da inoperabilidade econômica da empresa, e pode ser deflagrada por diversos fatores, tal como oscilação de mercado ou cambial, impraticabilidade do objeto social, ou até mesmo o fracasso da atividade mesmo que seja gerida por um administrador diligente e probo. O encerramento das atividades sociais não necessariamente encarta o dolo do administrador em fraudar credores ou a sua intenção em simplesmente abaixar as portas. Muitas vezes não há outra saída.

Neste plano, o administrador que busca promover o distrato ou a baixa da sociedade perante a Junta Comercial encontra óbice intransponível: se houver débitos tributários federais, não conseguirá promover a baixa da sociedade, conquanto é exigida a certidão negativa de débitos tributários expedida pela Receita Federal do Brasil.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no entanto, tem aplicado – e norteado a aplicação dos Tribunais Inferiores – de forma irrestrita, a responsabilização dos sócios com base em meros indícios de dissolução irregular, verificados, atualmente, pela certidão do Oficial de Justiça atestando que a empresa não mais funciona em seu domicílio fiscal. Neste plano, emerge indistintamente a responsabilidade do administrador, cujo qual fica impossibilitado de dar a baixa enquanto pendentes obrigações de ordem tributária; de forma que a dissolução será sempre declarada irregular.

Em termos claros, a empresa inadimplente perante a administração tributária federal fica impossibilitada de promover a liquidação judicial e a averbação do distrato na Junta Comercial enquanto não promover o pagamento das respectivas obrigações, ou requerer falência, o que revela um contraponto dantesco entre o motivo acatado pelo judiciário como pressuposto de responsabilização do administrador – a “dissolução irregular consistente na ausência de baixa da sociedade na Junta Comercial” – e a impossibilidade de o administrador de o fazê-lo ordinariamente.

Nada se perquire atualmente sobre o dolo, ou sobre a possibilidade efetiva de se promover a dissolução da pessoa jurídica, com base nas regras atualmente vigentes. Aquele administrador que, diligente, salvaguarda os bens da pessoa jurídica para adimplir o Fisco, demonstra probidade e boa-fé, contrapontos que afastam de plano a presença do dolo e obstam a utilização da prova indiciária como vetor da responsabilização imediata do administrador.

Eventual prova em contrário, destarte, caberia apenas ao Fisco. Destarte, a prova indiciária cabalmente utilizada pelo STJ só pode ser pautada para responsabilizar o administrador à míngua de outros elementos probatórios que demonstrem a regularidade ou a impossibilidade de promover a dissolução da sociedade. As presunções geradas pela prova indiciária da dissolução irregular, aliada à necessária persecução do dolo requerida pelo antecedente da regra matriz de responsabilidade tributária do administrador, não podem subsistir diante da existência de indícios contrários de diligência, probidade, boa-fé, ou até mesmo a ausência de dolo.

Não bastasse, por motivos de praticabilidade e praticidade judiciais, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem determinado a inversão do ônus da prova em desfavor do administrador, e inclusive do sócio – não abrangido pela norma do art. 135 do CTN – quando seus nomes forem inscritos na certidão de dívida ativa pelo Fisco, mesmo à míngua de qualquer procedimento prévio que apure e declare a ocorrência do ilícito responsabilizador destes.

Mais uma vez a presunção é utilizada para efeitos de co-responsabilizar o administrador, invertendo-se o ônus da prova para que demonstre – e aqui a prova é de fato negativo – que não agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social.

Ocorre, que no íterim entre a presunção e a demonstração – pela via da defesa dos embargos à execução – há um lapso temporal considerável, em que o administrador é submetido não só às medidas judiciais executivas inerentes à execução fiscal, mas também a uma série de restrições administrativas creditícias, como o protesto da CDA, inclusão no cadastro de proteção ao crédito e no CADIN, a coagi-lo de forma indireta a adimplir a obrigação tributária pela qual sequer pode ser responsabilizado.

Toda esta dinâmica processual de responsabilização do administrador atenta contra a limitação da responsabilidade prometida ao empreendedor pelo direito societário, além de tolher as garantias do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo e judicial. Mas não é só. Os limites interpretativos impostos pelo próprio Código Tributário Nacional são cabalmente desrespeitados para possibilitar a responsabilização do administrador, mesmo em ultraje aos institutos, formas e conceitos de direito privado, em especial aqueles concebidos e pensados para as sociedades limitadas. Não há mais o respeito à autonomia patrimonial, à limitação da responsabilidade, quiçá ao proceder de boa-fé, sem dolo, sem fraude, sem ardil, e em respeito aos ditames sociais. Praticamente nada atualmente se perquire sobre o abuso da personalidade jurídica como pressuposto para responsabilização do administrador.

Prevalece a prática e praticabilidade do direito, a presunção e a inversão do ônus probatório em desfavor do sócio e do administrador, em detrimento de todo o arcabouço da limitação patrimonial e da responsabilidade previstos e garantidos pelo direito societário.

E há um preço a ser pago por esta responsabilização ilegítima. Este preço não é apenas a injustiça com os cidadãos, mas também o do estímulo a criação de subterfúgios perversos para a economia, tais como laranjas, empresas interpostas, paraísos fiscais, etc., para fazer o uso da limitação da responsabilidade, que a princípio, era garantida pela legislação. A frustração das expectativas legítimas de sócios e administradores cria uma ambiência de extrema insegurança jurídica e imprevisibilidade, que não só afeta o particular, mas também toda a sociedade num mantra invisível de aumento de custos e utilização de subterfúgios perversos à própria tributação e ao desenvolvimento econômico.

É indispensável, portanto, o repensar do trato com a limitação da responsabilidade, sobretudo pelas Cortes Superiores. É preciso recolocar em evidência a função econômica e social da personalidade jurídica e a limitação da responsabilidade dos sócios – e a confiança legítima ali depositada por aqueles que confiaram na legislação – já que a responsabilização do administrador se mostrar como instrumento de coação para a satisfação da obrigação da sociedade. É preciso respeito ao vetor interpretativo dos arts. 109 e 110 do CTN, que expressamente consagram a manutenção dos conceitos e institutos de direito privado.

A limitação da responsabilidade não foi um artifício criado pelo legislador incauto. É fruto de uma demanda histórica da sociedade, e do próprio risco de empreender. Não é uma regra vazia de sentido. Somente nos casos em que há a constatação de fraude patrimonial, dolo, excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, é que se pode responsabilizar pessoalmente o administrador. Há mecanismos suficientes na legislação para combater o engodo, a má-fé, e punir os responsáveis. O que não se pode admitir é que se instaurem presunções a todo momento em prol da justiça fiscal, a punir aqueles que confiaram legitimamente na limitação da responsabilidade, atuaram de boa-fé, probidade e diligência em conformidade com o ordenamento. A propriedade, a segurança jurídica, o contraditório e a ampla defesa, e principalmente a limitação da responsabilidade precisam ser revigorados, e sobretudo, respeitados pelo direito tributário brasileiro.

REFERÊNCIAS

ABRÃO, Nelson. **Sociedade por quotas de responsabilidade limitada**. São Paulo: Saraiva. 3ª ed. 1983.

AMARAL, Francisco. **Direito civil**: introdução. 5ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva. 2014.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Ilícito tributário**. Revista de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, v. 62, p. 22-32, 1995.

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

BRAGA, Paula Sarno; DIDIER JR., Fredie. **A obrigação como processo e a responsabilidade patrimonial**. *Juris Plenum*, Caixas do Sul, v. 6, n. 32, p. 69-82, mar. de 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 34.429/SP, 1ª Turma. Relator Ministro Cesar Asfor Rocha, julgado em 23 de junho de 1993.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 100.739/SP, Relator Ministro Ari Pargendler, julgado em 19 de novembro de 1998.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 121.021/PR. 2ª Turma. Relatora Ministra Nancy Andrichi, julgado em 15 de agosto de 2000.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo nº 767.383/RS, 2ª Turma, Relator Ministro Castro Meira, julgado em 15 de agosto de 2006.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 1104900 – ES. 1ª Seção. Relatora Ministra Denise Arruda, julgado em 25 de março de 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.034.238/SP, 1ª Turma, Relatora Ministra Denise Arruda, julgado em 02 de abril de 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Mandado de Segurança nº. 33.381/GO. 2ª Turma. Relator Ministro Mauro Campbell, julgado em 07 de junho de 2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo nº 1.365.062/PR, 2ª Turma, Relator Ministro Cesar Asfor Rocha, julgado em 21 de junho de 2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº. 1.268.993/DF. 1ª Turma. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 08 de maio de 2012.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo no Recurso Especial nº 223.780/BA, 1ª Turma, Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 06 de novembro de 2012.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.306.785/BA, 1ª Turma, Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 19 de março 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo regimental no Recurso Especial nº. 1137565 – MG. 1ª Turma. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 03 de setembro de 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº. 1455490 – PR. 2ª Turma. Relator Ministro Herman Benjamin, julgado em 26 de agosto de 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 1306553/SC. 2ª Seção. Relatora Ministra Maria Isabel Galotti, julgado em 10 de dezembro de 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 96.607 – RJ. 1ª Turma. Relator Ministro Soares Muñoz, julgado em 27 de abril de 1982.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 526.276/PR. Plenário, Ministro Relator Ellen Gracie, julgado em 03 de novembro de 2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº. 608426. 2ª Turma. Relator Ministor Joaquim Barbosa, julgado em 04 de outubro de 2011.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**: uma introdução metodológica. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CANAZARO, Fábio. **A responsabilidade tributária dos sócios e dos dirigentes em relação ao passivo tributário da sociedade cooperativa**. Revista dialética de Direito tributário. São Paulo: Dialética. nº.145. p. 23-35, out./2007.

CAMPOS, Luiz Antonio Sampaio. **Deveres e responsabilidades**. in LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Direito das Companhias. vol. 1. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2009.

CAMPINHO, Sérgio. **O direito de empresa à luz do código civil**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Fundamentos jurídicos da incidência**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CAVALIERI FILHO, Sergio. **Programa de responsabilidade civil**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial: direito de empresa**. vol. 2. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Manual de direito comercial: direito de empresa**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

CORDEIRO, António Manuel da Rocha e Menezes. **Da boa fé no Direito Civil**. Coimbra: Almedina, 2001.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COUTO E SILVA, Clóvis Veríssimo do. **A obrigação como processo**. Rio de Janeiro: FGV, 2007.

DE PLÁCIDO E SILVA, Oscar Joseph. **Vocabulário jurídico**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: teoria da prova**. vol. 2. Salvador: JusPodivm, 2014.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de direito civil: Obrigações**. 8ª ed. Salvador: JusPodivm, 2014.

FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Nova lei de falência e recuperação de empresas**. São Paulo, Atlas, 2005.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013.

FRAN, Martins. **Curso de direito comercial**. Atualização por Carlos Henrique Abrão. 37ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

GAGGINI, Fernando Schwarz. **A responsabilidade dos sócios nas sociedades empresárias**. São Paulo: Liv. e Ed. Universitária de Direito, 2013.

GAGLIANO, Pablo Stolze. PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil**: parte geral. vol. 1. 16ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

GAINO, Itamar. **Responsabilidade dos sócios na sociedade limitada**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 2008.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**: teoria geral das obrigações. 11ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Responsabilidade tributária de terceiros**. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2722, 14 dez. 2010 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/18031>>. Acesso em: 25 abr. 2015.

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

MARTINS-COSTA, Judith. **Do adimplemento e da extinção das obrigações**. In: TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo. *Comentários ao novo Código Civil: do direito das obrigações*. vol V. tomo I. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MACHADO, Sylvio Marcondes. **Limitação da responsabilidade de comerciante individual**. São Paulo: Max Limonad, 1956.

_____. **Questões de direito mercantil**. São Paulo: Saraiva, 1977.

MAMEDE, Gladston. **Manual de direito empresarial**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 4ª ed. Coimbra: Almedina. 2007.

_____. **A face oculta dos direitos fundamentais**: Os deveres e os custos dos Direitos, *in* Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa. Tribunal Constitucional (org.). Coimbra: Coimbra Editora, 2004.

NAWIASKY, Hans. **Steuerrechtliche Grundfragen**, Munique, 1926. Traduzida para espanhol por Romallo Massanet com o título “Cuestiones fundamentales de derecho tributário”, Madri: Centro de Publicações do Ministério da Fazenda, 1983.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PAULSEN, Leandro. **O ato declaratório da responsabilidade tributária dos sócios**: comentários à Portaria PGFN n. 180/2010. *In*: SANTOS, Herta Rani Teles et al. Execução fiscal: um tema atual sob diferentes olhares. Brasília: Consulex. 2011.

_____. **Responsabilidade e substituição tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

_____. **Curso de direito tributário completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

_____. **Capacidade colaborativa**: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**: teoria geral das obrigações. 26ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

REQUIÃO, Rubens. **Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica (*disregard doctrine*)**. Revista dos Tribunais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1969, n. 410.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. vol. 1. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

SALAMA, Bruno Mayerhof. **O fim da responsabilidade limitada no Brasil**. São Paulo: Malheiros, 2014.

SANCHES, José Luis Saldanha. **A quantificação da obrigação tributária**: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa. 2ª ed. Lisboa: LEX, 2000.

SZTAJN, Rachel. **Terá a personificação das sociedades função econômica?**. Revista da faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, vol. 100, 2005.

TEIXEIRA, Tarcisio. **Direito empresarial sistematizado**: doutrina e prática. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada: simulação: elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2009.

VAZ, José Otávio de Vianna. **Responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no CTN**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.