

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL DE DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES DE PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO: UMA ANÁLISE À LUZ DO ORDENAMENTO JURÍDICO POSITIVADO

PERSONAL TAX LIABILITY OF DIRECTORS, OFFICERS OR AGENTS OF THE PRIVATE LEGAL ENTITIES: AN ANALYSIS IN LIGHT OF THE OBJECTIVE LAW

*Marcello Souza Costa Neves Koudela**

Resumo: O instituto jurídico da responsabilidade pessoal dos dirigentes de pessoas jurídicas de direito privado por créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos tem sido objeto de diversas discussões doutrinárias e jurisprudenciais. O deslinde de muitas dessas polêmicas passa necessariamente por uma análise da questão à luz do ordenamento jurídico positivo. Tal investigação pode lançar luzes sobre algumas das inúmeras controvérsias relativas ao tema, reduzindo a insegurança jurídica delas decorrente.

Palavras-chave: Direito Tributário. Obrigação Tributária. Crédito Tributário. Responsabilidade Pessoal. Dirigentes.

Abstract: The legal concept of the personal tax liability of directors, officers or agents of the private legal entities for tax credits generated from acts committed in excess of authority or violation of law, social contract or statute has been the subject of several doctrinal and jurisprudential discussions. The solution of many of these controversies necessarily entails an analysis of the issue in light of the right goal. This research can illuminate some of the controversies relating to the subject, reducing the legal uncertainty arising from them.

Key words: Tax Law. Tax Obligation. Tax Credit. Personal Liability. Leaders.

* Doutor em Filosofia pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Especialista em Direito Tributário pela Universidade Gama Filho. Professor do Instituto Blumenauense de Ensino Superior (IBES). E-mail: m_koudela@yahoo.com.br

1 INTRODUÇÃO

Este tema será abordado observando-se, em sua abrangência, a questão dos limites, condições e natureza jurídica da responsabilidade tributária pessoal de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, prevista no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172/1966).

Antes de tudo, porém, é preciso que se tenha presente que o crédito tributário representa indiscutivelmente um meio de realização do interesse coletivo, uma vez que o seu adimplemento permite que a Fazenda Pública obtenha os recursos necessários à satisfação dos principais e maiores interesses da *sociedade*: educação, saúde, segurança, lazer etc. Desse modo, tendo em vista sua significativa relevância social, o ordenamento jurídico conferiu ao crédito tributário um leque de garantias e privilégios que o diferencia de outros créditos. Dentre essas garantias figura a possibilidade de que o pólo passivo da relação jurídico-tributária seja ocupado por outros sujeitos passivos, além do próprio contribuinte legalmente definido. Configura-se, nesse caso, uma das hipóteses legalmente previstas de responsabilidade tributária.

A responsabilidade tributária pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos assegura ao sujeito ativo de tal relação obrigacional, ou seja, à administração tributária, a possibilidade de exigir o adimplemento dos respectivos créditos tributários por tais pessoas físicas, embora não sejam elas as contribuintes. Nesse sentido, é de grande relevância que os contornos de tal relação obrigacional sejam nitidamente definidos, tanto sob a ótica da preservação do interesse coletivo, cuja promoção depende em larga medida do cumprimento das obrigações tributárias em geral, quanto sob a ótica dos direitos e garantias individuais de que gozam os cidadãos frente às diferentes formas de atuação estatal, dentre elas a administração tributária.

2 INSTITUTO JURÍDICO DA RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS DIRIGENTES DE PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO: PREVISÃO LEGAL E PRINCIPAIS DISCUSSÕES ACERCA DE SEU ALCANCE E DE SEUS EFEITOS

A noção de responsabilidade associa-se geralmente à idéia de alguém ter que responder pelo descumprimento de um dever jurídico. Trata-se da sujeição de alguém a uma sanção decorrente de tal descumprimento, podendo ser imposta tal sanção àquele que descumpriu o dever ou a outro sujeito.

Responsabilidade tributária pessoal de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado

No direito tributário a idéia de responsabilidade pode ser compreendida em um sentido amplo ou em um sentido estrito. No primeiro, consiste na submissão de alguém, contribuinte ou não, ao adimplemento da obrigação tributária. Em sentido estrito, constitui a submissão decorrente de disposição legal expressa de pessoa que, embora não seja contribuinte, está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao adimplemento da aludida obrigação.

Em síntese, no sentido estrito, o responsável é o sujeito passivo da obrigação tributária que, não sendo contribuinte, ou seja, sem possuir relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação, possui vínculo com a mesma decorrente de dispositivo legal expresso. Contudo, embora não tenha vinculação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação, o responsável deve possuir alguma relação com tal fato. Além disso, a atribuição legal de responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária pode liberar o contribuinte do mesmo dever ou não.

Uma das hipóteses legalmente previstas de atribuição de responsabilidade tributária a terceiros não contribuintes é o caso da responsabilidade pessoal atribuída a alguns sujeitos pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Nessa hipótese enquadram-se os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, nos termos do supracitado dispositivo legal constante do Código Tributário Nacional.

A definição dos limites e condições sob os quais tais indivíduos respondem por tais obrigações tributárias de terceiros é questão extremamente polêmica, tanto no âmbito da doutrina quanto da jurisprudência. Nas sociedades regidas por leis específicas que não restringem a responsabilidade dos sócios não há maiores dificuldades. Porém, a questão é espinhosa ao se tratar das sociedades por quotas de responsabilidade limitada e nas sociedades anônimas.

Em primeiro lugar, deve-se ter presente que a mera condição de sócio não acarretaria responsabilidade tributária. Tal responsabilidade resultaria da condição de diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado, ou seja, da condição de administrador de bens alheios. Sócios que não praticam atos de administração da sociedade não possuiriam responsabilidade.¹

No que tange à definição das expressões “excesso de poderes” ou “infração de lei, contrato ou estatuto”, também há diversas divergências doutrinárias e jurisprudenciais. Segundo alguns (COELHO, 2009, p. 162), o simples não recolhimento de tributos constitui infração de lei capaz de gerar a responsabilidade pessoal do administrador, o que faria

desaparecer qualquer limitação de tal responsabilidade, tanto na esfera tributária, quanto em outras esferas, uma vez que as leis societárias, mesmo ao limitarem a responsabilidade dos sócios, admitem a hipótese de responsabilização pessoal. Adeptos da tese oposta (MACHADO, 2004, p. 584) sustentam que a regra geral é a da não responsabilização pessoal dos administradores, devendo tal responsabilização ser compreendida como a exceção, oriunda de atos irregularmente praticados. Se o mero não recolhimento de tributos ensejasse a responsabilização pessoal, a exceção passaria a ser a regra.

Por fim, há a importante discussão acerca dos efeitos da responsabilização pessoal dos administradores sobre a responsabilidade da própria pessoa jurídica administrada. Há que se avaliar se tal atribuição de responsabilidade pessoal exonera o contribuinte de sua obrigação ou não.

Tendo em vista que a lei não parece oferecer respostas definitivas a tais indagações, a doutrina e a jurisprudência não são pacíficas com relação ao tema, havendo argumentos favoráveis e contrários às diversas teses acerca da responsabilização tributária pessoal dos administradores de pessoas jurídicas de direito privado. Inicialmente, portanto, é preciso que sejam estabelecidos os parâmetros que nortearão a adequada interpretação do aludido instituto jurídico da responsabilidade pessoal dos dirigentes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos tributários destas últimas.

Não há dúvidas de que, nos termos do artigo 135 do Código Tributário Nacional, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado 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 (BRASIL, 2010b, p. 729). Desse modo, impõe-se de modo incontornável uma questão espinhosa: à luz da legislação de regência, bem como das considerações doutrinárias atinentes ao tema, quais são os limites e condições de natureza objetiva e subjetiva que permitem tal responsabilização pessoal e qual a natureza jurídica da mesma?

É indubitável que a responsabilização de terceiros, prevista no art. 135 do CTN, não se confunde com aquela estabelecida no art. 134 do mesmo Código. Enquanto nesta última o terceiro atua regularmente, nos limites das atribuições que lhe foram conferidas pela lei, contrato ou estatuto social, na primeira o terceiro atua irregularmente, infringindo o contrato ou a lei (ALEXANDRINO; PAULO, 2009, p. 305). O cerne da questão é justamente levar-se a cabo uma adequada definição dos atos que importam excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto social, nos termos do art. 135. Tais atos, praticados pelo administrador em nome da sociedade extrapolando suas atribuições de gestão, podem ser prejudiciais tanto à própria sociedade quanto ao Fisco (AMARO, 2006, p. 328).

Uma vez que é causa da responsabilidade em questão o surgimento de créditos tributários relacionados a obrigações tributárias oriundas de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, podemos concluir que somente o crédito tributário especialmente qualificado por uma dessas condições poderá fazer nascer a aludida responsabilidade. Por essa razão, alguns doutrinadores dirigem pesadas críticas à corrente jurisprudencial que atribui de modo genérico tal responsabilidade a dirigentes de pessoas jurídicas, amparando-se exclusivamente no inadimplemento tributário por parte destas.²

Porém, esse não é o único ponto de vista acerca da questão na doutrina. Outros autores consideram que a Certidão da Dívida Ativa gerada em nome da pessoa jurídica pode ser diretamente executada contra o patrimônio daqueles que sejam seus administradores, cabendo a estes últimos comprovarem que não incorreram nas condutas prescritas pelo dispositivo legal em análise.³

De fato, os atos administrativos gozam de presunção de legitimidade e veracidade, no sentido de que a Administração Pública rege-se em suas condutas pelo princípio da legalidade, estabelecido no art. 37 da Constituição Federal (BRASIL, 2010b, p. 22). Diversos são os corolários de tal presunção (MEIRELLES, 2009, p.161): a impossibilidade de recusar-se fé a documentos públicos, a celeridade e segurança das atividades do Poder Público, o pressuposto de que os fatos alegados e afirmados pela Administração para a prática do ato são verdadeiros até prova em contrário etc. Mas aqui interessa especialmente um desses efeitos da presunção de veracidade dos atos administrativos, qual seja, aquele que implica o pressuposto de veracidade dos fatos alegados pela Administração.

Uma vez emitida a Certidão de Dívida Ativa em nome de uma pessoa jurídica, estaria o referido documento, *a priori*, vinculando os administradores desta última a atos ilícitos ou abusivos dos quais decorreu a obrigação tributária consubstanciada no crédito tributário inadimplido? Se os nomes dos administradores nem mesmo constam da aludida Certidão, pode-se direcionar contra seus patrimônios particulares a execução fiscal em questão, atribuindo-lhes o ônus da prova em seu favor?

Indagações como essas somente poderão ser adequadamente respondidas a partir do momento em que se estabelecerem claramente, mediante adequados esforços hermenêuticos, os alcances das expressões “excesso de poderes” e “infração de lei, contrato social ou estatutos”. Em especial, cabe salientar que, se o mero inadimplemento tributário pela pessoa jurídica puder ser considerado infração de lei para fins de fazer incidir sobre o caso concreto o art. 135 do Código Tributário Nacional, não há qualquer limite à sua aplicação. Em outros termos, bastará a inadimplência da pessoa jurídica para fazer incidir a responsabilização pessoal de seus dirigentes.

Outra discussão relevante diz respeito à idéia de que a própria obrigação pela qual os administradores respondem deve ser resultante do ato irregularmente por eles praticado. Uma interpretação literal do art. 135 conduziria à conclusão de que as irregularidades perpetradas pelos administradores não podem ser implementadas após a ocorrência do fato gerador da obrigação, pelo simples fato de que tais irregularidades são causa do nascimento da própria obrigação tributária (BALEEIRO, 2002, p. 757). Contudo, estar-se-ia excluindo assim a responsabilidade quando os atos irregulares fossem praticados após a ocorrência do fato gerador do tributo, reduzindo-se assim o alcance da norma jurídica em questão (MACHADO, 2009, p. 160).

3 A CARACTERIZAÇÃO DOS ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES COMO CAUSA DA RESPONSABILIZAÇÃO PESSOAL DE DIRIGENTES

No que se refere a atos praticados com excesso de poderes, há que se considerar, em primeiro lugar, em que consiste a chamada teoria dos atos *ultra vires* no direito societário. De acordo com tal teoria, a pessoa jurídica não deve ser responsabilizada por atos manifestamente praticados com excesso de poderes por parte de seus administradores. Em tais casos, são estes últimos que devem responder pelos atos por si praticados com inobservância dos limites dos poderes que lhes foram conferidos, inclusive tornando-se pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários relativos às obrigações tributárias decorrentes de tais atos (FABRETTI, 2005, p. 171). Porém, tal teoria não vige de maneira incondicional para quaisquer tipos societários. Tomando-se como exemplo a sociedade limitada, constata-se que somente as chamadas limitadas de vínculo instável (COELHO, 2009, p. 167), regidas supletivamente pelo regime das sociedades simples, sujeitam-se a tal regramento.⁴

Nesse sentido, poderíamos buscar o conceito de atos abusivos a que alude o artigo 135 do Código Tributário Nacional na supracitada teoria *ultra vires*, compreendendo-os como aqueles que são evidentemente estranhos ao objeto social e aos negócios da sociedade, nos exatos termos do art. 1.015, III, do Código Civil, segundo o qual o excesso por parte dos administradores pode ser oposto a terceiros tratando-se de operação evidentemente estranha aos negócios da sociedade (BRASIL, 2010b, p. 221). Desse modo, se um administrador de pessoa jurídica pratica, em nome desta, atos que extrapolam os poderes que lhe foram deferidos por ela, e de tais atos decorrem obrigações tributárias das quais originam-se créditos tributários, concretizar-se-ia então uma das hipóteses de incidência da responsabilização pessoal prevista no art. 135. Caberia então se exigir do próprio administrador o adimplemento do referido crédito, executando-o contra o patrimônio particular de tal dirigente.

Uma primeira leitura do dispositivo legal em comento levar-nos-ia à conclusão de que apenas os administradores da pessoa jurídica poderiam ser responsabilizados pessoalmente pelas obrigações tributárias desta, uma vez que apenas eles poderiam praticar ou tolerar atos abusivos e ilegais, estando em posição que lhes permitiria impedir a sua ocorrência (PAULSEN, 2009, p. 981). De fato, uma interpretação estritamente literal do artigo 135 acarreta inevitavelmente a adoção do ponto de vista segundo o qual “nem todos os sócios ou acionistas poderão ser responsabilizados, mas somente os *sócios-gerentes* das sociedades limitadas e os *diretores* das sociedades anônimas. Dentre estes, naturalmente, os responsáveis pela gestão financeira da empresa” (DENARI, 2000, p. 216). Por essa razão, em caso de pretensão da Fazenda Pública de redirecionar a execução fiscal contra o patrimônio do sócio, “[...] o Juiz deve exigir do Exequente que demonstre que o sócio exerceu a gerência na época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e que a obrigação decorre de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” (PAULSEN, 2009, p. 984). Todavia, alguns doutrinadores consideram que até mesmo o sócio não administrador pode ser também responsabilizado nos mesmos termos, desde que tenha influenciado a conduta do administrador e auferido vantagens propiciadas pela mesma.⁵

Em síntese, independentemente da possibilidade de se estender a responsabilização a sócios não administradores, o entendimento doutrinário que melhor parece traduzir o significado da norma em questão é aquele que considera que o excesso de poderes caracterizar-se-á pela ação por conta própria, com extrapolação pelo dirigente dos poderes a ele conferidos pela norma legal ou pela disposição contratual ou estatutária (SABBAG, 2009, p. 676-677).

4 A INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO COMO CAUSA DE RESPONSABILIZAÇÃO PESSOAL DE DIRIGENTES

No que tange à infração da lei, do contrato social ou do estatuto, há acirrada controvérsia acerca da possibilidade de enquadrar-se o inadimplemento de tributo no conceito de infração à lei para fins de incidência do art. 135 do Código Tributário Nacional. Uma das razões apresentadas é que, via de regra, tal inadimplemento é considerado infração à lei para fins de aplicação do art. 138 do mesmo Código, que se refere à denúncia espontânea (CÂNDIA, 2003, p. 142). Sustenta-se inclusive o enquadramento da simples mora no conceito de infração à lei para justificar-se a incidência do art. 138, afastando-se em tais casos a multa moratória por força do instituto da denúncia espontânea. Por conseguinte, não se poderia dispensar a uma mesma situação tratamentos diversos, conforme o artigo que se pretende aplicar a ela. Desse modo, se o inadimplemento é infração à lei, deve incidir na espécie o art. 135, com a responsabilização dos dirigentes em tais casos.

O argumento contrário à supracitada tese baseia-se no fato de que o não recolhimento de tributo geralmente é infração cometida pela pessoa jurídica e não pela pessoa física do seu dirigente (MACHADO, 2004, p. 588). De fato, o art. 47 do Código Civil não deixa dúvidas acerca do fato de que os atos praticados pelos administradores das pessoas jurídicas, desde que não abusivos do poder que lhes foi concedido, reputam-se praticados por estas (BRASIL, 2010b, p. 150).

Assim, há que se avaliar se o ato foi praticado pela pessoa jurídica por intermédio de seu órgão ou pela pessoa física que age em nome da pessoa jurídica. O critério de distinção entre as duas hipóteses pode ser oferecido pelo conceito de competência dos dirigentes das pessoas jurídicas. Se as pessoas físicas que compõem o órgão mediante o qual a pessoa jurídica age no mundo concreto atuam dentro dos limites da competência que lhes foi deferida, tratar-se-ia de um ato da pessoa jurídica (MACHADO, 2004, p. 589). Por outro lado, se tais pessoas naturais agem extrapolando os limites de sua competência, estar-se-ia frente a uma situação que ensejaria a responsabilização das mesmas. Contudo, sustenta-se que a referida extrapolação de competência não resultaria da infração a quaisquer leis, mas somente da infração àquelas leis que se destinem efetivamente a regular a mencionada competência, ou seja, as leis societárias (MACHADO, 2004, p. 589).

Assim, a infração de lei apta a gerar a responsabilização tributária pessoal dos dirigentes não consistiria na infração da lei tributária. Por essa razão, sendo o ilícito prévio ou concomitante ao nascimento da obrigação tributária, e não posterior, como seria o caso no inadimplemento tributário, a lei infringida é a lei comercial ou civil, e não a lei tributária. Agindo contra os interesses da sociedade, o administrador torna-se pessoal e exclusivamente responsável pelos créditos tributários correspondentes às obrigações assumidas sem amparo em autorização legal, contratual ou estatutária (BALEEIRO, 2002, p. 756).

Haveria então duas situações em que a infração à lei societária poderia ensejar a responsabilização do dirigente: se o próprio fato gerador foi praticado por este último extrapolando os limites preconizados pela referida lei ou se, ainda que o fato gerador tenha sido praticado pela pessoa jurídica, o não adimplemento do crédito tributário resultante de tal fato tenha sido fruto de ato praticado pelo dirigente em ofensa à lei societária. O exemplo mais clássico desta segunda hipótese de responsabilização é a liquidação irregular da sociedade. Em tais casos, os atos, embora praticados em nome da pessoa jurídica, são contrários aos seus interesses.⁶

Mas o que dizer do art. 1.011 do Código Civil (BRASIL, 2010b, p. 220), que prescreve que o administrador deve revestir suas ações no exercício de seu mandato com a mesma diligência que o homem ativo e probo emprega na administração de seus próprios negócios?

Não há dúvidas de que tal exigência não requer perfeição técnica da gestão do administrador (DINIZ, 2006, p. 798). Porém, deve o mesmo agir corretamente no exercício de suas funções de gestão, ante o princípio da boa-fé objetiva. Não é por acaso que o parágrafo segundo do mesmo artigo estabelece uma série de impedimentos que visam a evitar que pessoas inidôneas exerçam a administração de pessoa jurídica.

Uma vez que se espera de um homem ativo, probo e diligente a adequada pontualidade no adimplemento de suas obrigações tributárias, não seria de se exigir do administrador da pessoa jurídica o mesmo comportamento? E observe-se que se trata aqui de uma previsão expressa na própria lei societária. Nesse caso, não poderia a incidência de tal preceito da lei societária aos casos de inadimplência tributária gerar, por vias transversas, uma situação de infração da lei passível de aplicação do artigo 135 do Código Tributário Nacional, gerando a responsabilização pessoal do dirigente?

Há que se considerar que, tendo em vista a liberdade de ação de que deve dispor o administrador para bem gerir a sociedade, gozando de uma considerável margem de flexibilidade para fazer frente às inúmeras situações que reclamam a rápida adoção das providências necessárias, o critério de conduta pelo qual deve-se pautar a sua ação deve observar, além da boa-fé, também o comportamento que se esperaria de alguém em sua posição (GONÇALVES NETO, 2008, p. 204). Observados tais parâmetros, a ação deve ser imputada não ao administrador, mas à pessoa jurídica.

Além disso, o mesmo art. 1.011 do Código Civil prescreve ainda, em seu parágrafo segundo, que os administradores estão sujeitos às disposições cabíveis relativas ao mandato (BRASIL, 2010b, p. 220). Nesse caso, aplica-se aos administradores de pessoas jurídicas a exigência de diligência na execução de suas funções e o dever de indenizar prejuízos oriundos de suas condutas culposas, aplicáveis aos mandatários, nos termos do art. 667 do Código Civil (BRASIL, 2010b, p. 194). O artigo 1.016 do Código Civil também estatui a responsabilidade solidária dos administradores por suas condutas culposas (BRASIL, 2010b, p. 221). Semelhante prescrição está contida no art. 158 da Lei nº. 6.404/1976, que regulamenta as sociedades por ações (BRASIL, 2010b, p. 1342-1343).

Em síntese, a legislação societária deixa claro que quando o administrador age dentro dos limites de suas atribuições é a sociedade que está agindo, devendo a responsabilidade por tais atos recair sobre ela (GONÇALVES NETO, 2008, p. 216). Porém, para evitar a sua responsabilização pessoal pelas condutas que adota, o administrador deve, além de agir dentro dos limites legais e contratuais, não incorrer em ação culposa. Assim, para não inviabilizar a liberdade de ação de que deve gozar o administrador para o bom desempenho de suas funções, a definição de conduta culposa deve, também aqui, tomar por base o curso de ação que outra pessoa, na mesma situação, adotaria.

Observe-se que a lei societária estabelece a responsabilidade civil dos administradores em caso de culpa. Porém, a culpa, nas suas diversas formas (*in eligendo, in vigilando*, decorrente de imprudência, negligência ou imperícia) requer o *onus probandi* de quem a alega. Assim, ainda que se pretendesse considerar como sendo conduta culposa o não recolhimento de tributos, consistindo assim em uma infração à lei societária capaz de gerar a responsabilização tributária prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional, seria incontornável a exigência de comprovação por parte da administração tributária de que tal inadimplemento efetivamente decorreu de conduta culposa do administrador.

Tais considerações conduzem à conclusão de que não seria razoável a simples inclusão do nome do administrador na Certidão de Dívida Ativa ao lado do nome da pessoa jurídica, exigindo-se dele que, em sede de embargos do devedor, faça prova de que não agira de maneira culposa, sob pena de, não o fazendo, responder pessoalmente pelas dívidas tributárias inadimplidas, operando-se uma aparente inversão do ônus da prova sustentada por alguns autores (COELHO, 2009, p. 162). Tal procedimento, a despeito da frequência considerável com a qual é adotado, tanto na esfera administrativa, quanto na judicial, representa, para seus críticos, uma ofensa direta a princípios constitucionais basilares informadores de nosso ordenamento jurídico, tais como o contraditório e a ampla defesa (COELHO, 2006, p. 730).

Desse modo, considerar genericamente que o mero inadimplemento tributário pela pessoa jurídica seja capaz de ensejar a responsabilização de seus dirigentes equivaleria a converter a exceção em regra (MACHADO, 2009, p. 160). Estar-se-ia assim desconsiderando por inteiro a autonomia da pessoa jurídica e todas as disposições da lei societária que limitam a responsabilidade dos sócios, das quais decorre que a responsabilização pessoal dos administradores deve ser entendida como excepcional. Somente a lei pode converter a exceção em regra, como de fato o faz o Decreto-lei nº. 1.736, de 20/12/1979, com relação ao imposto sobre produtos industrializados e ao imposto sobre a renda descontado na fonte, dispondo expressamente que são solidariamente responsáveis com o sujeito passivo, pelos créditos decorrentes do não recolhimento de tais tributos, os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (BRASIL, 2010a).

Em resumo, poder-se-ia afirmar que os administradores das pessoas jurídicas não são em regra pessoalmente responsáveis pelos débitos tributários destas, salvo no caso dos dois supracitados impostos. No que tange a todos os demais tributos, os administradores somente responderão pessoalmente se a insolvência da pessoa jurídica que inviabilizou o adimplemento das obrigações tributárias resultou de atos por eles praticados com ofensa à

lei, ao contrato social ou aos estatutos, ou ainda com excesso de poderes (MACHADO, 2009, p. 161). A liquidação irregular da sociedade, por exemplo, acarretaria a presunção da prática de tais atos, gerando a responsabilização.

5 EFEITOS DA RESPONSABILIZAÇÃO PESSOAL DOS DIRIGENTES SOBRE AS OBRIGAÇÕES DA PESSOA JURÍDICA

Outra questão polêmica diz respeito aos efeitos que a atribuição de responsabilidade pessoal aos administradores opera sobre as obrigações da própria pessoa jurídica. De acordo com alguns autores (COELHO, 2006, p. 724-725), o artigo 135 do Código Tributário Nacional elimina a “solidariedade” e a “subsidiariedade” previstas pelo artigo 134 do mesmo diploma legal. A razão é que os terceiros relacionados no artigo 135 terão agido sempre de má-fé, em prejuízo de seus dependentes e representados e em detrimento do Fisco⁷.

Desse ponto de vista, a responsabilidade tributária em questão exoneraria totalmente o contribuinte de seu dever jurídico. Sendo assim, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado responsabilizar-se-iam individualmente em razão de atos ilícitos por eles praticados, o que liberaria a pessoa jurídica de qualquer obrigação desses atos decorrente. Por outro lado, alguns autores (FARIA, 2004, p. 597) sustentam posição contrária, asseverando que a responsabilidade do contribuinte não desaparece, tendo em vista a ausência de determinação legal expressa nesse sentido (MACHADO, 2009, p. 162).

Porém, o artigo 135 menciona serem as pessoas que relaciona “pessoalmente responsáveis” pelos créditos a que se refere. Assim, haveria para alguns expressa determinação legal no sentido da exclusão da responsabilidade do contribuinte, uma vez que “em confronto com o artigo anterior, verifica-se que esse dispositivo exclui do pólo passivo da obrigação a figura do contribuinte (que, em princípio, seria a pessoa em cujo nome e por cuja conta agiria o terceiro), ao mandar que o executor do ato responda *pessoalmente*” (AMARO, 2006, p. 327). Ou seja, “a responsabilidade é pessoal dos terceiros, que respondem com a integralidade de seus patrimônios, ficando o contribuinte, em princípio, afastado da relação obrigacional” (ALEXANDRINO; PAULO, 2009, p. 306).

Além disso, uma vez que o contribuinte seria a vítima dos atos abusivos, ilegais ou não autorizados perpetrados pelas pessoas responsabilizadas, ele deveria ser excluído da relação obrigacional em questão, não cabendo cogitar de solidariedade ou de benefício de ordem em tais casos (SABBAG, 2009, p. 676), mas sim de responsabilidade por substituição (BALEEIRO, 2002, p. 755). Em outras palavras, a responsabilidade se pessoaliza, tornando-se plena (DENARI, 2000, p. 216). Tratar-se-ia, assim, de um caso de responsabilidade por substituição.⁸

Mas tal entendimento acerca da exoneração da responsabilidade da pessoa jurídica a partir da responsabilização pessoal de seus dirigentes não é pacífico na doutrina, uma vez que é forçoso observar que o contribuinte mantém relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária, ainda que a mesma resulte de ato abusivo ou ilícito de eventual responsável. A responsabilização do terceiro não teria assim o condão de elidir por inteiro a responsabilidade do próprio contribuinte, que é aquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador (FARIA, 2004, p. 596-597).

De qualquer modo, há que se considerar ainda um outro aspecto da questão: a existência ou não de benefício à pessoa jurídica, oriundo do ato ilícito ou abusivo praticado por seu dirigente. Determinadas situações muito diferem dos casos em que a pessoa jurídica vê-se prejudicada pela conduta de seu dirigente. Por essa razão, em tais situações diferentes devem ser os efeitos da eventual responsabilização deste em relação à obrigação daquela. Observe-se que, nos termos do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 2010b, p. 728) são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Em tais casos não se poderá exonerar o contribuinte, uma vez que “[...] se a pessoa jurídica se beneficiou do ato, ainda que praticado com infração à lei ou com excesso de poderes, sua responsabilidade decorrerá, ao menos, da incidência do art. 124 do CTN, que diz da solidariedade por interesse comum” (PAULSEN, 2009, p. 974).

Observe-se, por oportuno, que a execução fiscal consiste no meio processual através do qual a Fazenda Pública irá buscar o adimplemento forçado do crédito tributário não honrado no prazo legal e, por conseguinte, inscrito em Dívida Ativa. É indiscutível que a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei, constitui título executivo extrajudicial, por força do disposto no artigo 585, inciso VII, do Código de Processo Civil, Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (BRASIL, 2010b, p. 436), ainda que se distinguindo dos demais títulos de tal espécie, uma vez que surge de modo unilateral, embora mediante atividade administrativa vinculada (OLIVEIRA, 2005, p. 387).

A Lei de Execuções Fiscais, Lei nº. 6.830, de 22 de setembro de 1980, disciplina o procedimento de cobrança judicial dos créditos tributários e não tributários inscritos em Dívida Ativa da Fazenda Pública (BRASIL, 2010b, p. 1374-1377). Note-se que o legislador estabeleceu um procedimento próprio para a execução dos títulos executivos extrajudiciais representados pelas certidões de inscrição em Dívida Ativa da Fazenda. Em especial, a supracitada lei dispõe que a execução fiscal poderá ser dirigida contra o responsável, nos termos da lei, por dívidas tributárias de pessoas jurídicas de direito privado. Prescreve ainda que os bens dos responsáveis sujeitar-se-ão à

execução no caso dos bens do devedor serem insuficientes à satisfação da dívida. Assim, a lei parece pressupor que, em regra, a atribuição de responsabilidade pela legislação tributária não exonera o contribuinte de sua obrigação. Portanto, a execução fiscal deveria ser movida contra ambos, em tais casos.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O dispositivo legal que versa acerca da possibilidade de responsabilização pessoal dos dirigentes de pessoas jurídicas por obrigações tributárias decorrentes de condutas abusivas ou ilícitas por estes levadas a efeito fomenta diferentes interpretações com relação ao alcance e aos efeitos da prescrição nele encerrada.

Com relação ao momento da prática do ato abusivo ou ilícito, a lei parece sugerir que a mesma deve se dar antes da ocorrência da obrigação tributária, que deve decorrer dela. Porém, há entendimentos no sentido de que tal interpretação, excluindo a aplicação do preceito legal a casos nos quais a obrigação precede a conduta do administrador, operaria injustificável redução do alcance do instituto jurídico em questão. Quanto ao conceito de atos abusivos, a tendência é de defini-los como aqueles nos quais o dirigente age por conta própria, extrapolando os poderes a si conferidos pela lei ou pelo ato constitutivo da pessoa jurídica.

Extremamente polêmica é a discussão acerca do que venha a ser a infração de lei, contrato social ou estatuto capaz de ensejar a responsabilização pessoal do dirigente. Para alguns, o mero inadimplemento tributário, consistindo em infração à lei tributária, se enquadraria na previsão legal. Outros autores obtemperam, sustentando que a infração à lei em questão reside na infração à lei societária que limita a competência do dirigente. Assim, a responsabilização do mesmo em casos de inadimplemento somente poderia ocorrer se a administração tributária provasse que a conduta abusiva, culposa ou dolosa do administrador foi causa da referida inadimplência.

No que tange aos efeitos da responsabilização dos dirigentes sobre a responsabilidade da pessoa jurídica, não há também consenso doutrinário. Para alguns a responsabilização dos administradores, sendo pessoal, exoneraria a pessoa jurídica de qualquer responsabilidade, operando-se efetiva responsabilidade por substituição. Afinal, o próprio contribuinte seria, em tais casos, vítima dos atos abusivos ou ilícitos perpetrados por seu representante. Outros autores sustentam, em oposição a tal entendimento, a tese de que não se poderia operar tal elisão integral da responsabilidade do contribuinte, uma vez que é este que possui relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária. A solução

de tal controvérsia parece envolver necessariamente a distinção entre as condutas dos administradores que sejam benéficas para a pessoa jurídica e aquelas que lhe sejam prejudiciais.

NOTAS

- ¹ SABBAG (2009, p. 680) comenta, a esse respeito: “Com efeito, a responsabilização exige que as pessoas indicadas no referido inciso tenham praticado diretamente ou tolerado a prática do ato abusivo e ilegal, quando em posição de influir para sua não-ocorrência. A mera condição de “sócio” é insuficiente, até por que o dispositivo não menciona tal termo. Se o sócio existe, mas não é diretor, nem gerente, não deve ser responsabilizado, sob pena de se perpetrar, de forma indevida e arbitrária, o instituto do “redirecionamento” contra os sócios, bastante comum em executivos fiscais. Por outro lado, se existe um diretor ou gerente de certa pessoa jurídica, da qual nunca tenha chegado a ser sócio, presente pode estar o pressuposto ensejador da responsabilização. O relevante, como se nota, é a condução da sociedade, com a prática de atos de direção ou gerência, no exercício de funções diretivas da empresa, e não as disposições constantes do contrato social da unidade empresarial.”
- ² MACHADO (2004, P. 584), por exemplo, é um dos críticos dessa alegada aplicação descuidada do artigo 135 do Código Tributário Nacional: “A penhora, em execução fiscal movida contra a pessoa jurídica, de bens de dirigentes desta cujos nomes não constavam da certidão de inscrição na dívida ativa, é um exemplo de inadequada aplicação da norma sob comentário, que levou à consagração jurisprudencial de tese que viola garantias fundamentais do cidadão. E a atribuição de responsabilidade a dirigentes de pessoa jurídica tendo-se como infração à lei o não-pagamento do tributo em execução é outro exemplo de inadequada aplicação do art. 135 do Código Tributário Nacional, porque nega vigência a dispositivos legais que expressamente limitam essa responsabilidade, como adiante será demonstrado.”
- ³ COELHO (2009, p. 162) é um dos doutrinadores que adota uma interpretação abrangente do artigo 135 do Código Tributário Nacional: “No tocante aos débitos da sociedade enquadráveis como dívida ativa, de natureza tributária ou não tributária (Lei n. 6.830/80, art. 2º.), os administradores, sócios ou não, respondem por inadimplemento da sociedade limitada. É o que dispõe o art. 135, III, do CTN. Sendo ato administrativo e, portanto, presumivelmente verdadeiro, a Certidão da Dívida Ativa emitida contra a sociedade pode ser executada diretamente no patrimônio particular do administrador, a quem cabe demonstrar, por embargos do devedor, que o inadimplemento não teria importado descumprimento de lei ou contrato.”
- ⁴ No que tange a essa questão, COELHO (2009, p. 162-163) comenta: “Quando a sociedade limitada está sujeita à regência supletiva do regime das sociedades simples, ela não responde pelos atos praticados em seu nome que forem evidentemente estranhos ao objeto social ou aos negócios que ela costuma desenvolver. Estabelece a irresponsabilidade o art. 1.015, parágrafo único, III, do CC. É a primeira manifestação, no direito positivo brasileiro, da teoria *ultra vires* (que, aliás, não é mais adotada em nenhum outro lugar no mundo, nem mesmo na Inglaterra, onde nascera há mais de um século). Por esta teoria, a pessoa jurídica só responde pelos atos praticados em seu nome, quando compatíveis com o seu objeto. Se estranho às finalidades da pessoa jurídica, o ato deve ser imputado à pessoa física de quem agiu em nome dela. Quando a sociedade limitada estiver sujeita à regência supletiva do regime das anônimas (porque assim previsto em contrato social), ela responderá por todos os atos praticados em seu nome, podendo, por certo, ressarcir-se dos prejuízos em regresso contra o administrador que excedeu seus poderes.”
- ⁵ MACHADO (2004, p. 587), por exemplo, assevera: “Questão delicada apresenta-se, então, no caso de um sócio que não é dirigente, vale dizer, nos termos do contrato social, ou dos estatutos, não tem poderes de gestão, pratica atos por intermédio do dirigente. Mais exatamente, influi para que o dirigente, que a ele obedece, pratique atos ilegais ou abusivos que levam a pessoa jurídica à situação

de não poder pagar os tributos. Não há dúvida de que o dirigente que praticou os atos é pessoalmente responsável. Entretanto, pode ocorrer que este não disponha de bens suficientes. Responderá o sócio? Penso que a solução há de ser buscada em cada caso concreto. Se ficar comprovado que o sócio auferiu vantagem dos atos ilegais ou abusivos a seu mando praticados pelo dirigente, presumir-se-á a sua participação naqueles atos ilegais ou abusivos para cuja formação contribuiu com o elemento volitivo. Responderá, então, pelos tributos não pagos.”

- ⁶ MACHADO (2004, p. 590) observa que, de fato, há duas hipóteses de inadimplência tributária da pessoa jurídica que não se confundem quanto aos seus efeitos: “Se o tributo (direto ou indireto) não é pago pela pessoa jurídica, que não dispõe de recursos, ou os utiliza para outros fins lícitos (*v. g.* pagamento de folha de salários), tem-se uma dívida da sociedade, não paga pela sociedade. Entretanto, se esse mesmo tributo (direto ou indireto) não é pago porque desfalcado o patrimônio da pessoa jurídica pelos que a dirigem, que dolosamente não recolhem o tributo e do valor respectivo se apropriam, em infração da lei societária, tem-se nítida a incidência da norma contida no artigo 135, III, do CTN. Nesse último caso, ressalte-se, não foi da pessoa jurídica o ato que infringiu a lei, não pagando o tributo, mas do seu diretor ou gerente, enquanto pessoa natural.”
- ⁷ Segundo COELHO (2006, p. 724-725), os efeitos das responsabilizações previstas nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional são profundamente diferentes. Acerca das conseqüências da responsabilização preceituada pelo artigo 135, o referido autor observa: “Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (*mala fides*) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto. O regime agravado de responsabilidade tributária previsto no artigo estende-se, é óbvio, peremptoriamente, àquelas duas categorias de responsáveis previstas no rol dos incisos II e III (mandatários, prepostos, empregados e os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado). O dispositivo tem razão em ser rigoroso, já que ditos responsáveis terão agido sempre de má-fé, merecendo, por isso mesmo, o peso inteiro da responsabilidade tributária decorrente de seus atos, desde que tirem proveito pessoal da infração, contra as pessoas jurídicas e em detrimento do Fisco.”
- ⁸ SABBAG (2009, p. 681) esclarece, acerca da distinção entre as responsabilizações oriundas dos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, o seguinte: “É importante mencionar que o art. 135 retira a “solidariedade” do art. 134, dando-lhe o timbre de *responsabilidade pessoal e imediata, plena e exclusiva do terceiro*. Diríamos até que, para os casos de descumprimento de obrigação tributária por mera culpa, basta a aplicação do art. 134 – um verdadeiro comando de “solidariedade com benefício de ordem”. De outra banda, para os casos de descumprimento de obrigação tributária, em que o dolo seja elementar, aplicar-se-á o art. 135, no qual não há espaço para benefício de ordem. [...] Por derradeiro, vale repisar que a doutrina em geral considera o art. 135 como comando designativo de responsabilidade por substituição, pois o dever recai sobre o responsável desde o momento do fato gerador. O interessante é perceber que se trata de hipótese exclusiva de responsabilidade por substituição regulada pelo próprio CTN.”

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. *Manual de direito tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BRASIL. *Decreto-lei no. 1.736, de 20 de dezembro de 1979*. Dispõe sobre débitos para com a Fazenda e dá outras providências. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 5 mai. 2010a.

BRASIL, Vade Mecum. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2010b.

CÂNDIA, Eduardo Franco. Denúncia espontânea da inadimplência. *Repertório de Jurisprudência IOB*, v. 1, n. 4/2003, 2ª. quinzena de fevereiro de 2003.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresa*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Forense, 2000.

DINIZ, Maria Helena. *Código civil anotado*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FABRETTI, Lúdio Camargo. *Código tributário nacional comentado*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Código Tributário Nacional. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Código tributário nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 87/1996 e LC 114/2002) e ISS (LC 116/2003)*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *Direito de empresa: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo: Atlas, 2004. v. II.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

OLIVEIRA, Celso Marcelo de. *Comentários à nova lei de falências*. São Paulo: IOB Thomson, 2005.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2009.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.