

ANÁLISE DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES E DA RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Renata Elaine Silva Ricetti Marques

Pós-doutora em Direito Tributário pela USP. Doutora e Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Coordenadora e Professora do Curso de Pós-graduação *lato sensu* em Direito Tributário da Escola Paulista de Direito (EPD). Coordenadora e Professora dos Cursos de Pós-graduação em Direito Tributário da ATAME (Brasília e Cuiabá). Presidente do Instituto Acadêmico de Direito Tributário e Empresarial (IADTE). Membro da Comissão de Direito Constitucional e Tributário da Ordem dos Advogados do Brasil – Subseção de Pinheiros.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Sujeito passivo da relação jurídico-tributária 3 A responsabilidade dos “terceiros” administradores 4 Responsabilidade por infrações 5 Considerações finais 6 Referências.

RESUMO: O presente estudo tem como objetivo fomentar o debate acadêmico sobre o assunto, pois além da relevância forense, apresenta ainda importância social, já que está intimamente relacionado aos mecanismos capazes de conferir maior justiça à aplicação da responsabilidade tributária.

PALAVRAS-CHAVE: Responsabilidade tributária. Código Tributário Nacional.

ANALYSIS OF THE TAX LIABILITY OF ADMINISTRATORS AND LIABILITY FOR INFRACTIONS PROVIDED FOR IN THE NATIONAL TAX CODE

CONTENTS: 1 Introduction 2 Taxable subject of the legal-tax relationship 3 The responsibility of “third-party” administrators 4 Responsibility for infractions 5 Final considerations 6 References.

ABSTRACT: The present study aims to foster the academic debate on the subject, since in addition to its forensic relevance, it also has social importance, since it is closely related to the mechanisms capable of conferring greater justice to the application of tax liability.

KEYWORDS: Tax liability. National Tax Code.

1 INTRODUÇÃO

Sobre o tema “responsabilidade tributária”, é possível encontrar amplo arcabouço doutrinário e jurisprudencial. Esse fato decorre da polêmica que permeia o assunto, pois o tema envolve a sujeição passiva tributária, ou seja, quem deverá sacrificar parcela do patrimônio para satisfazer o crédito tributário.

A palavra “responsabilidade” tem sua raiz semântica vinculada ao comportamento de assumir obrigações em decorrência da consequência dos seus atos¹ ou fatos, ou, ainda, à culpa ou ao dolo, em decorrência de algum ilícito.

A responsabilidade tributária deve ser aplicada com excepcionalidade e dentro da estrita legalidade, uma vez que imputa a condição de sujeito passivo àquele que, mesmo não tendo praticado o comportamento previsto na regra de incidência, terá o dever de recolher o valor a título de tributo aos cofres públicos.

Dentro desse contexto, o presente estudo tem como objetivo continuar fomentando o debate acadêmico sobre o assunto, pois além da relevância forense, apresenta ainda importância social, já que está intimamente relacionado aos mecanismos capazes de conferir maior justiça à aplicação da responsabilidade tributária.

Os métodos de pesquisa utilizados foram o analítico, o dedutivo e o indutivo, sendo empregado o tipo de pesquisa bibliográfica.

2 SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Antes de iniciarmos as breves reflexões sobre a responsabilidade dos administradores, é imperioso fixar que o sujeito passivo é aquela pessoa física ou jurídica (pública ou privada) que tem o dever de recolher, aos cofres públicos, o valor a título de tributo².

1. Nesse ponto, concordamos com JONAS, Hans. *El principio de responsabilidad: ensayo de una ética para la civilización tecnológica*. Barcelona: Herder, 1995. p. 161: “El poder causal es condición de la responsabilidad. El agente ha de responder de su acto: es considerado responsable de las consecuencias de acto y, llegado el caso, hecho responsable en sentido jurídico. [...] Basta con que yo haya sido la causa activa. Sin embargo, eso sólo ocurre cuando se da una estrecha conexión causal con el acto, de modo que la atribución sea inequívoca e la consecuencia no se pierda en lo imprevisible”.
2. Não faremos a distinção ponteano entre pessoa e sujeito: “[...] ser pessoa é apenas ter a possibilidade de ser sujeito de direito. Ser sujeito de direito é estar na posição de titular

No propósito de disciplinar esse comportamento, a redação do art. 121 do CTN determina quem será o sujeito passivo da relação jurídico-tributária e quais são as duas formas possíveis para sua qualificação. Vejamos:

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:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

É importante enfatizar que o sujeito passivo será aquele que tem a obrigação de realizar o pagamento do débito tributário. Referido sujeito apresentar-se-á sob uma das nomenclaturas: (i) quando tiver relação pessoal e direta com o comportamento previsto na norma, será denominado contribuinte; (ii) quando sua obrigação decorrer da disposição legal, será denominado responsável. Ambos, por serem sujeitos passivos, têm o dever de levar o valor aos cofres públicos, podendo ser apenas um deles (simples) ou ambos (composto); dependerá da extensão dos efeitos: solidário, subsidiário ou pessoal.

O desafio que resta é identificar o sujeito passivo contribuinte diante do fato de que ele igualmente está compelido ao princípio da legalidade. O contribuinte será sempre o sujeito que tem a capacidade de praticar o verbo que compõe o comportamento previsto na hipótese de incidência da lei instituidora da exação (v.g., comportamento *auferir renda* [verbo *auferir* + complemento *renda*] = sujeito que auferiu renda).

A Constituição, por ser uma norma de estrutura, dispõe expressamente quem são os sujeitos ativos, mas não o faz acerca de quem sejam os sujeitos passivos (exceção: art. 195, I, “empregador”, e II, “trabalhador”, da CF). Isso porque não é possível construir, a partir do texto da Constituição, normas de comportamento em sentido estrito; por outro lado, é possível identificar quais devem ser considerados os sujeitos passivos por meio das coordenadas de competência e materialidade que se encontram expressas.

de direito” (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972. t. 1, p. 153).

Comunicando as disposições constitucionais com as infraconstitucionais, é possível deduzir que o sujeito passivo contribuinte sempre irá praticar o comportamento previsto na norma de incidência, e esse comportamento encontra fundamento de validade em uma norma constitucional. As normas constitucionais de competência e materialidade estabelecem limites aos entes federados para a criação, por meio de leis ordinárias ou leis complementares, das regras-matrizes dos tributos que a eles foram reservadas.

Reforçamos, com o fim de enfatizar, que a lei instituidora do tributo não pode ignorar os contornos constitucionais; por outro giro linguístico, isso significa dizer que poderá haver omissão expressa do legislador constituinte, mas este sempre deixará vestígios do Texto Maior para a construção do contribuinte. Roque Antonio Carrazza também é enfático nesse sentido: “Desdobrando a ideia, o sujeito passivo está sempre coligado ao critério material do tributo, que é posto na Constituição”³.

Ademais, se o legislador constituinte elegeu determinar coordenadas para a identificação do sujeito passivo contribuinte, o fez no sentido de proteção ao direito de propriedade, isto é, de tutela de bens jurídicos⁴.

Observando os contornos constitucionais, o sujeito passivo (contribuinte) será aquele que pratica o comportamento previsto na norma de competência do Texto Maior, respeitando os elementos de tempo e espaço. Destarte, a lei instituidora do tributo deve sempre considerar, no seu critério pessoal, o sujeito passivo contribuinte, e nunca o responsável. O responsável será sujeito passivo de outra norma jurídica, a norma de responsabilidade.

Recordando o art. 121 do CTN, nota-se que a figura do contribuinte se amolda perfeitamente aos contornos a que alhures nos referimos, em oposição à figura do responsável, que não tem relação pessoal e direta com o comportamento previsto na norma de competência da Constituição, mas a quem a legislação infraconstitucional lhe imputou a obrigação do pagamento do tributo.

3. CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 161.

4. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 110: “A importância dos bens jurídicos está precisamente em chamar a atenção do intérprete para a circunstância de as normas constitucionais tributárias protegerem a liberdade, a propriedade e a dignidade do contribuinte, as quais, ou não podem ser objeto de restrição quando esta for excessiva, ou podem, desde que haja uma justificativa proporcional”.

Observe, defendemos que apenas pode configurar, no polo passivo da relação jurídico-tributária, o contribuinte (realizador do fato e com o dever do pagamento) e/ou responsável (não realizador do fato e com dever de pagamento).

Nesse caminho argumentativo, o sujeito passivo (contribuinte) sempre nascerá com a obrigação do pagamento do tributo e uma nova norma posterior irá *transferir* a sujeição passiva para a norma de responsabilidade ou *substituir* por uma norma de responsabilidade. Por outro giro, estamos dizendo que a norma instituidora do tributo sempre terá como sujeito passivo o contribuinte e a norma de responsabilidade terá o poder de transferir (nos casos de responsabilidade por transferência) ou substituir (nos casos de responsabilidade por substituição) ao sujeito passivo (responsável) o dever do pagamento do tributo, que antes era do sujeito passivo (contribuinte).

Por esse motivo, não acolhemos, com todo o respeito, o posicionamento de Maria Rita Ferragut⁵, que entende: “*Contribuinte* é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente”. Não vemos a figura do *realizador do fato jurídico* desprovida da condição de contribuinte. Para nós, trata-se da mesma pessoa; o contribuinte transfere o dever de recolhimento do tributo ao responsável, sem perder a condição de contribuinte.

Ademais, colho o ensejo para asseverar que a figura do contribuinte continua sendo relevante no sentido de que a norma de responsabilidade pode ter extensão de solidariedade ou subsidiariedade com o contribuinte. E mesmo quando a norma de responsabilidade tiver o efeito da pessoalidade, dependerá da figura do contribuinte para a transferência do efeito.

Considerando as premissas desenvolvidas acima, vemos que a norma de responsabilidade não encontra perfeita adequação com os contornos constitucionais expressos na norma de competência e de materialidade que peremptoriamente identifica o contribuinte da regra-matriz de incidência tributária.

Em face do sobredito, o contribuinte encontra-se delimitado pela norma constitucional e o responsável como regra não, com exceção da responsabilidade por

5. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 10.

substituição tributária para frente, prevista no art. 150, § 7º, da CF, que foi incluído pela EC 3/1993 (que não é objeto deste breve estudo), sendo esse o único caso de responsabilidade constitucional.

O fundamento de validade do contribuinte e do responsável por substituição tributária para frente é constitucional (CF/1988); o fundamento de validade do responsável por transferência e demais modalidades de substituição é infraconstitucional (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – CTN – e outras leis complementares).

3 A RESPONSABILIDADE DOS “TERCEIROS” ADMINISTRADORES

Consubstanciada na premissa acima, a responsabilidade dos administradores, isto é, de “terceiros”, se aperfeiçoa como sendo “responsabilidade por transferência”, e apenas ocorrerá em momento posterior à incidência da norma do sujeito passivo “contribuinte”, transferindo àqueles (responsáveis) o dever do pagamento do tributo.

Desse modo, a incidência da norma de responsabilidade apenas ocorrerá se o terceiro (seja na condição de administrador, seja na condição de sócio que possuía o direito à administração) praticar uma das hipóteses previstas no art. 135⁶ do CTN, a saber: dissolução irregular; excesso de poder; infração à lei, contrato social ou estatuto.

O art. 135 do CTN estabelece que a responsabilidade dos administradores (sócios ou não) será pessoal, situação que retira a responsabilidade do contribuinte, deixando-a inteiramente ao terceiro. A legislação irá atribuir a forma pela qual cada um (contribuinte e responsável) responde pelo pagamento do tributo quando houver a incidência da norma de responsabilidade, podendo ser de maneira solidária, subsidiária ou pessoal.

A norma de responsabilidade não é apenas uma regra de cobrança do crédito tributário pelo inadimplemento da dívida, e sim, uma norma de sujeição

6. “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.”

passiva, que atribui o dever do pagamento do tributo ao terceiro, quando houver os elementos que permitam a incidência da referida norma.

Por esse motivo, não se pode utilizar das regras de responsabilidade diante do mero inadimplemento da pessoa jurídica, e sim tão somente se esse terceiro (administrador) tiver praticado algum dos comportamentos previstos no retro-mencionado artigo, como já afirmamos alhures.

O tema encontra-se sumulado⁷ e já foi submetido à sistemática dos recursos repetitivos (Temas 96 e 97) conforme ementa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. 1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que “a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco” (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.2008). 2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a *simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa* (REsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08 (STJ), REsp 1101728/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 11.03.2009, DJe 23.03.2009). (grifos nossos).

Por esse motivo, o sócio que não tem poder de decisão e administração da pessoa jurídica não pode ter para ele a norma de responsabilidade direcionada; isso decorre da impossibilidade desse de praticar uma das materialidades previstas no art. 135 do CTN – tema que igualmente se encontra pacificado⁸ na jurisprudência do âmbito do Superior Tribunal de Justiça:

7. Súmula 430 do STJ (DJe 13.05.2010): “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

8. Portaria PGFN 180, de 25 de fevereiro de 2010 (alterada pela Portaria PGFN n. 713, de 14 de outubro de 2011):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE PESSOAL DE EX-SÓCIO QUOTISTA PELAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS NÃO CONFIGURADA. REVISÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ.

1. O acórdão recorrido consignou: “do substrato constante dos autos resulta que o ex-sócio cotista, ora agravado, *não exercia poderes de gerência na empresa executada*”, não lhe alcançando a norma do art. 135, III, do CTN. A revisão desse entendimento implica reexame de fatos e provas, obstado pelo teor da Súmula 7/STJ.

2. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no AREsp 58.299/BA, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 19.02.2013, DJe 07.03.2013). (grifos nossos).

Uma análise mais detida dos enunciados prescritivos que se encontram no art. 135 do CTN nos permite várias indagações, tais como: Os “créditos correspondentes a obrigações tributárias” seriam obrigação principal ou poderiam ser obrigação acessória também?

Entendemos que a melhor resposta à indagação é de que o terceiro terá que arcar com o pagamento do valor a título de tributo e a penalidade (punitiva e moratória, quando cabível), bem como com o pagamento das sanções decorrentes pelo não cumprimento da entrega de documentação fiscal (obrigações acessórias) se assim dispuserem os comandos normativos (legais ou infralegais).

E mais, qual seria o significado da expressão “resultantes”? Referida palavra foi eleita pelo legislador para estabelecer o nexo de causalidade, ou seja, apenas as obrigações tributárias que forem consequências dos atos praticados com excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatuto podem ser transferidas aos responsáveis. Defendemos aqui a contemporaneidade dos atos resultantes com as hipóteses de incidência⁹.

O resultado decorre da intenção do terceiro em praticar atos contrários à lei, “o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo” (art. 18, I, do Código Penal), conhecidos como crimes dolosos¹⁰. Como já asseverado: “Ocorre que o

“Art. 1º Para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, *que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial*”. (grifos nossos).

9. Vide Temas Repetitivos 962 e 981 do STJ – afetação dos Processos: REsp 1.645.333/SP, REsp 1.643.944/SP e REsp 1.645.281/SP, DJe 24.08.2017.

10. Parecer Normativo Cosit/RFB 04/2018.

dolo é a forma mais grave de atribuição subjetiva do ilícito, e assim, não é possível admiti-lo sem uma concreta demonstração. Por isso, o reconhecimento do dolo sempre dependerá de uma demonstração objetiva da intenção subjetiva”¹¹. Sobre a intenção subjetiva, Maria Rita Ferragut esclarece que a intenção do agente propriamente dita é algo intangível; em decorrência desse fato, a prova deve ser sobre “[...] os fatos adjacentes à fraude, tais como frequência, voluntariedade, complexidade, consequências, bem como sobre as características do agente que o praticou. Chamaremos esse conjunto de ‘dinâmica da fraude’”¹².

Assim, a prova é elemento fundamental da responsabilização. Sem a prova não há que se falar em responsabilidade¹³. E uma vez provada, o terceiro terá que responder com o próprio patrimônio, de forma pessoal, sem a possibilidade de regresso.

Do seu modo, o artigo refere-se aos “atos praticados com excesso de poder”. O que é excesso de poder? Qual poder? Por óbvio que o terceiro apenas pode praticar atos lícitos, mesmo porque sua conduta como gestor tem sua liberdade limitada, conforme se verifica pelo art. 4º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789: “A liberdade consiste em poder fazer tudo que não prejudique o próximo”¹⁴. O ato ilícito a ser punido é aquele contrário ao dispositivo legal; o que for realizado intencional e voluntariamente a prejudicar o próximo. A sanção tem caráter repressivo e pedagógico, no sentido de, respectivamente, reprimir e desestimular a conduta ilícita.

Infração seria uma conduta em desacordo com um comando normativo, seja privado (contrato social e estatuto), seja legal (lei). Outra questão a ser respondida é: que tipo de *infração*? Aquele que levou a pessoa jurídica a se tornar insolvente, isto é, o ilícito, que a deixou sem recursos para arcar com seus deveres de pagar os tributos referentes aos fatos geradores por ela praticados.

11. BUSATO, Paulo César. *Direito penal: parte geral*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2020. v. 1, p. 303.

12. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 102-103.

13. COSTA, Marcio Cesar. Do procedimento ao processo administrativo tributário e a prova como elemento essencial em matéria de responsabilidade. In: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; BONFÁ, Isabela (org.). *Novos rumos do processo tributário: judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário*. São Paulo: Noeses, 2020. v. I, p. 462.

14. Art. 4º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789. Bobbio comenta tal artigo: “[...] é uma definição diversa da que se tornou corrente de Hobbes a Montesquieu, segundo a qual a liberdade consiste em fazer tudo que as leis permitam, bem como da definição de Kant, segundo a qual a minha liberdade se estende até o ponto da compatibilidade com a liberdade dos outros” (BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. 7. reimpr. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 88).

Veja que a obrigação tributária nascerá para o contribuinte e depois será transferida ao terceiro em decorrência do seu ato, e como se o ato doloso ilícito fosse o antecedente da norma; são “as obrigações resultantes”.

Nesse sentido, concordamos com Becho:

Considerando que, para nós, os atos ilícitos não são tributáveis, supomos que, no primeiro momento (norma fiscal básica), o fato gerador (fato imponível) realizado era lícito. O ilícito é no *animus* do agente (responsável), que contraria os interesses do contribuinte¹⁵.

Interessante outrossim, trazer à baila o entendimento de Daniel Monteiro Peixoto¹⁶:

Parece-nos que, ao não recolhimento 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. [...].

E que tipo de *lei*? A lei que deve ser respeitada pelo terceiro; aqui deve ser analisada a situação, pois pode haver inúmeras leis que disciplinem o comportamento do terceiro; no caso do inc. I, que remete ao art. 134 do CTN, temos que é aquela que tem relação com a situação legal, sendo a lei civil, lei comercial, lei de falências etc. Com relação à lei nos demais casos, a lei deve ter consequências em relação à obrigação do pagamento do tributo, é sobre essa responsabilidade que estamos tratando.

E, por fim, para arrematar nosso raciocínio, frisamos que a responsabilidade poderá ser comprovada em qualquer momento: na fase constitutiva ou na fase de exigibilidade, antes ou depois do ajuizamento da ação de execução fiscal¹⁷.

15. BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 91.

16. PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedade*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 332. (Coleção direito em contexto: problemas dogmáticos).

17. Sobre o tema já nos manifestamos em: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. *Curso de decadência e de prescrição no direito tributário*: regras do direito e segurança jurídica. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 470-472.

Durante a fase de constituição do crédito tributário, a apuração da responsabilidade deverá ser realizada por meio de um procedimento administrativo fiscal, que poderá ser concomitante ao procedimento de lançamento do crédito tributário do contribuinte ou posterior. No caso de ser concomitante ao lançamento, poderá ser realizado em nome do contribuinte e do responsável, desde que comprovada a responsabilidade, respeitando a forma de cobrança estabelecida pela lei; sendo pessoal, poderá cobrar apenas do responsável.

No caso de apuração da responsabilidade, após já ter sido realizado o lançamento em nome do contribuinte, um novo lançamento pode ser realizado em nome do responsável também, desde que haja prazo para constituição do crédito e ainda fique comprovada a responsabilidade.

Uma vez comprovada a aplicação da norma de responsabilidade, o lançamento será realizado em nome do contribuinte e os atos de cobrança também, isto é, inscrição em dívida ativa e, posteriormente, a propositura de ação de execução fiscal.

Caso a apuração da responsabilidade ocorra somente após o ajuizamento da ação de execução fiscal, ocorrerá o chamado *redirecionamento*, norma processual que autoriza, em sede de execução fiscal, que o responsável pelo pagamento do tributo possa configurar no polo passivo da ação, mesmo que ele não esteja constando no título executivo extrajudicial¹⁸.

4 RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES

No que tange à chamada “responsabilidade por infrações”, sua previsão encontra-se expressa nos arts. 136 a 138 do CTN. Ambos os artigos relacionam o

18. O que não ocorre, segundo entendimento do STJ, quando a execução é movida contra o sócio, cujo nome já consta na CDA, cabendo a ele, nesse momento, o ônus da prova. Nesse ponto, o STJ também já pacificou entendimento: “TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO – NOME DO SÓCIO NA CDA – INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA – AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO NOS AUTOS. 1. A jurisprudência desta Corte é assente no sentido de que é caso de redirecionamento quando a ação já é proposta contra a pessoa jurídica e os sócios, cujos nomes se apresentam na CDA, hipótese na qual se inverte o ônus da prova. 2. *In casu*, a execução fiscal foi movida contra a sociedade e o sócio-gerente, cabendo a este o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN. 3. A alegação de que não há prova nos autos da atuação contrária às normas tributárias ou aos limites do estatuto só reforça a tese de que caberá aos sócios demonstrar a ausência de responsabilidade, o que, até agora, não ocorreu. Agravo regimental improvido” (STJ, AgRg no AgRg no REsp 1096874/RS, Rel. Min. Humberto Martins, j. 01.10.2009).

expediente do dever do pagamento do montante decorrente de consequências sancionatórias advindas da conduta ilícita.

A despeito de o tema estar inserido no capítulo que versa sobre transferência da responsabilidade na chamada “responsabilidade por infrações”, cumpre firmar que as normas “estariam mais bem colocadas na seção referente às infrações”¹⁹, pois não se trata de autênticas normas de responsabilidade tributária, vez que os deveres inseridos nos enunciados normativos poderão ser imputados aos contribuintes e aos responsáveis, desde que um deles tenha realizado o comportamento ilícito previsto nos enunciados prescritivos.

Não vislumbramos uma mera regra de transferência de responsabilidade, mas sim regra de imputação de obrigatoriedade pelo pagamento das penalidades (art. 136), e do pagamento do valor a título de tributo e penalidades (art. 137), ou ainda do valor correspondente ao tributo, juros e correção (art. 138); em todas as hipóteses aventadas poderá haver a imputação do dever ao responsável ou contribuinte. Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins: “[...] e a responsabilidade por infrações é inerente à própria técnica garantidora do direito tributário violado, na sua formulação sancionatória”²⁰.

As regras assumem caráter pedagógico no interesse de desestimular a atitude ilícita do sujeito passivo agente (contribuinte ou responsável).

O art. 136 do CTN, por seu turno, inaugura uma responsabilidade objetiva: “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Trilhando a linha analítica realizada até então, a expressão “responsabilidade por infrações” sinaliza que a matéria em análise indicará a instrumentação para o dever do pagamento das penalidades advindas de um ato ilícito, v.g., se o contribuinte não pagar o tributo deverá haver a aplicação da penalidade

19. FERNANDES, Edison Carlos. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 296.

20. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional: arts. 96 a 218*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 2, p. 234. E ainda ensina que: “No anteprojeto do Código Tributário Nacional, seu ilustre autor, Professor Rubens Gomes de Sousa, separou nitidamente os dois tipos de responsabilidade (sucessores e terceiros) daquele resultante de infrações, colocando as duas primeiras entre os arts. 241 e 247 e remetendo as últimas para o Livro VII, que cuidava apenas da normatização dos descumprimentos e respectiva sanções (arts. 270-291)”.

prevista em lei – o motivo pelo qual o tributo não foi pago (intenção do agente), para fins de imputação da penalidade, é irrelevante.

A expressão “legislação tributária” alcança os instrumentos que normatizam sobre instituição, arrecadação ou fiscalização de tributos, que, nesse cenário, incluem as leis, os tratados, as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, nos termos do art. 96 do CTN, sem exclusão dos comandos constitucionais que cuidam de normas tributárias. Noutra giro, o que queremos sustentar é que o ato ilícito que o artigo normatiza é tão somente aquele que tem como objeto o direito positivo tributário (material ou processual).

Sobre o termo “agente” utilizado para indicar um dos realizadores do ato, poderia ter sido utilizada a palavra “contribuinte”; nos termos do que defendemos neste texto, ou se está diante do contribuinte ou se está diante do responsável. Desse modo, cumpre repisar que, em verdade, estar-se-á diante de infrações que podem ser imputadas ao contribuinte ou ao responsável.

E, por fim, o artigo normatiza que “independe da intenção”, bem como “da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” inaugurando a chamada “responsabilidade objetiva”²¹, que prescinde da demonstração (prova) da ocorrência de culpa ou dolo, mesmo que tenha havido²², sendo que a intenção

21. Tese que defendemos, mas encontra-se na doutrina posicionamento contrário: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 875: “É comum a referência ao dispositivo acima citado para que se afirme que, em matéria de infração tributária, a responsabilidade seria objetiva. Não é esse, entretanto, o teor do dispositivo. Ele exclui, por certo, a necessidade de que se constate a presença do elemento doloso para a configuração da responsabilidade. Nada diz quanto à dispensa do elemento culposo”. Se bem que, para Luís Cesar Souza de Queiroz, o problema está em utilizar a natureza objetiva ou subjetiva: “Para tanto, deixar-se-á de lado o controvertido uso dos qualificadores ‘objetiva’, ‘objetiva com temperamento’ ou ‘subjetiva’, que trazem desnecessária dificuldade à compreensão do tema” (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Responsabilidade tributária objetiva no direito tributário*. In: X CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS: SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E AS RELAÇÕES INTERNACIONAIS. São Paulo, 2013. *Anais...* São Paulo: Noeses, 2013. p. 772). Para Hugo de Brito Machado, trata-se de culpa presumida: “[...] A diferença é simples. Na responsabilidade objetiva não se pode questionar a respeito da intenção do agente. Já, na responsabilidade por culpa presumida tem-se que a responsabilidade independe da intenção apenas no sentido de que não há necessidade de se demonstrar a presença de dolo ou culpa [...]” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 167).

22. O ponto de divergência é que deverá haver, no mínimo, culpa para a configuração da infração, e, desse modo, seria responsabilidade subjetiva. A questão é que, mesmo havendo culpa, essa não precisa ser provada para a configuração da “responsabilidade por infração”.

do agente (elemento extrajurídico e intocável) passa a ser irrelevante para a configuração da responsabilização pela infração. Registra-se que a asserção da natureza objetiva da conduta torna-se alterável diante da expressão: “salvo disposição de lei em contrário”, prevista no introito do *caput*.

Por sua vez, o art. 137 foi expresso em determinar que “a responsabilidade é pessoal do agente”, e seguiu introduzindo caráter nitidamente penal na letra do artigo, elencando situações que exigem tipo específico – “dolo” – para a imputação da responsabilidade.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

- I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;
- II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;
- III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:
 - a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
 - b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
 - c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Entendemos, salvo melhor juízo, que, considerando todo o capítulo sobre a responsabilidade tributária, a prescrição sob análise remete àquela que depende de condenação na esfera criminal diante de prática de ato delituoso tributário previsto em lei especial, tal como Código Penal, Código de Processo Penal e Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária (Lei 8.137/1990).

Esse artigo, portanto, deixa de tratar de sanções e infrações meramente tributárias e passa a estabelecer que o agente da infração (contribuinte ou responsável), autor (realizador da materialidade) ou coautor (mandante ou partícipe), responderá pessoalmente diante de crimes, contravenções e infrações que são tipificadas na legislação penal. A personalidade indicada no *caput* do artigo releva o caráter exclusivo do agente que cometer o tipo penal, mesmo porque é princípio constitucional da personalidade da pena que “nenhuma pena passará da pessoa do condenado [...]” (art. 5º, XLV, da CF).

Por crime, entendemos “infração penal a que a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativamente ou cumulativamente

com a pena de multa”, e, por contravenção, entendemos “infração penal a que a lei comina, isoladamente, pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente”, nos termos do art. 1º da Lei de Introdução do Código Penal (Decreto-lei n. 2.848, de 07.12.1940). Segundo Maria Rita Ferragut, a diferença entre crime e contravenção deve estar na gravidade da conduta e não na diferença entre as penas: “[...] o marco diferenciador é a maior ou menor gravidade com que a lei trata tais condutas, denominando-se contravenções as mais leves, e crimes, as mais graves”²³.

Para a tipificação criminal, deve haver a demonstração inequívoca do dolo (constatação de condutas tipificadas como crime na esfera penal) podendo ser genérico (inc. I) e específico (incs. II e III), sendo que “a doutrina tradicional costuma fazer diferença entre o dolo genérico, que seria a vontade de praticar a conduta típica, sem qualquer finalidade especial, e o dolo específico, que seria a mesma vontade, embora adicionada de uma especial finalidade”²⁴.

Assim como afirmamos alhures, como o artigo não se refere a uma autêntica transferência de responsabilidade, nos limitamos a tecer breves considerações. Inclusive utilizando as palavras de Renato Lopes Becho, entendemos também que “penetrar no art. 137 é invadir a seara do chamado direito penal tributário ou direito tributário penal, o que é suficiente para uma extensa monografia”²⁵.

O art. 138 é conhecido como “denúncia espontânea”, e assim como os dois artigos anteriores, seus comandos estão direcionados para o contribuinte e para o responsável e têm como *ratio* que o sujeito passivo regularize sua situação de irregularidade junto ao fisco. Do mesmo modo, como não se trata de uma autêntica transferência de responsabilidade, nos limitaremos a tecer breves considerações.

A expressão “a responsabilidade é excluída” refere-se à multa punitiva e moratória (Ato Declaratório PGFN 04/2011²⁶). Vê-se que o termo “responsabilidade”

23. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 139.

24. NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de direito penal*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 159.

25. BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 56.

26. “Com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexistente diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional [...]. Jurisprudência: REsp 922.206, Rel. Min. Mauro Campbell Marques; REsp 1.062.139, Rel. Min. Benedito Gonçalves; REsp 922.842, Rel. Min. Eliana

está sendo utilizado de forma diferente da que nos referimos nas outras modalidades de responsabilidade por transferência que estão relacionadas no CTN.

Assim, o dever do adimplemento do valor principal do tributo acompanhado da correção e dos juros de mora permanece: “A regra do art. 138 do CTN consagra, em suma, a ideia da delação premial do direito penal, segundo a qual aquele que denuncia a infração recebe benesses legais, as quais, no âmbito do direito tributário, estão relacionadas à exclusão da sanção ou da própria infração”²⁷. Oportuno, ainda consignar que não cabe para deveres instrumentais²⁸.

A dispensa com relação à multa punitiva e moratória está condicionada à apresentação da denúncia antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração; assim, o fisco deve ter desconhecido de que haja valor a título de tributo para ser honrado pelo contribuinte ou responsável.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em breves linhas, podemos resumir que a responsabilidade tributária de terceiros (administradores sócios ou não) é uma norma de direito material de sujeição passiva que atribui àquele que não praticou a hipótese de incidência o dever do pagamento do tributo.

Por ser norma de sujeição passiva, que atribui o dever do pagamento do tributo ao terceiro, o sócio que não tem poder de decisão e administração da pessoa jurídica não pode ser sujeito da norma de responsabilidade, assim como não é permitida a incidência da norma de responsabilidade pelo mero inadimplemento da dívida.

A norma de responsabilidade só poderá incidir se o terceiro praticar uma das hipóteses previstas no art. 135 do CTN, isto é, dissolução irregular, excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto, sendo todas condutas ilícitas que dependerão sempre da comprovação da prática do ato.

Calmon; REsp 774.058, Rel. Min. Teori Albino Zavascki e AGREsp 200.700.164.263, Rel. Min. Humberto Martins”.

27. No mesmo sentido é a doutrina: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 197.

28. Segundo o posicionamento do STJ: EREsp 246.295/RS, Primeira Seção, Rel. Min. José Delgado, j. 18.06.2001, DJ 20.08.2001, p. 344.

A comprovação deverá ocorrer na fase administrativa ou judicial, mas imprescindível para a aplicação da norma, uma vez que não se pode utilizar das regras de responsabilidade apenas para satisfazer a exigibilidade do crédito tributário; isso porque o mero inadimplemento da pessoa jurídica não atribui ao terceiro o dever de pagar o tributo.

A chamada “responsabilidade por infrações”, em que há o dever do pagamento do montante decorrente de consequências sancionatórias advindas da conduta ilícita, não tem natureza de autêntica norma de responsabilidade tributária, vez que os deveres inseridos nos enunciados normativos poderão ser imputados aos contribuintes e aos responsáveis, desde que um deles tenha realizado o comportamento ilícito previsto nos enunciados prescritivos.

6 REFERÊNCIAS

- ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. 7. reimpr. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- BUSATO, Paulo César. *Direito penal*: parte geral. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2020. v. 1.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.
- COSTA, Marcio Cesar. Do procedimento ao processo administrativo tributário e a prova como elemento essencial em matéria de responsabilidade. In: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; BONFÁ, Isabela (org.). *Novos rumos do processo tributário: judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário*. São Paulo: Noeses, 2020. v. I.
- FERNANDES, Edison Carlos. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020.
- JONAS, Hans. *El principio de responsabilidad: ensayo de una ética para la civilización tecnológica*. Barcelona: Herder, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. *Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*: arts. 96 a 218. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 2.

NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de direito penal*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedade*. São Paulo: Saraiva, 2012. (Coleção direito em contexto: problemas dogmáticos).

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972. t. 1.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Responsabilidade tributária objetiva no direito tributário. In: X CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS: SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E AS RELAÇÕES INTERNACIONAIS. São Paulo, 2013. *Anais...* São Paulo: Noeses, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.