

0 ART 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES

Maria Beatriz Martinez e Pedro Anan Jr.

1. Introdução

A responsabilidade tributária dos administradores pelas dívidas da empresa é tema cada vez mais recorrente nos debates jurídicos atualmente travados, representando assunto de relevante interesse a todos os que integram ou almejam integrar qualquer sociedade jurídica (“Sociedade”).

Em princípio, a pessoa jurídica possui existência autônoma em relação a seus sócios e dirigentes, o que impossibilita qualquer responsabilização pessoal destes no que diz respeito a débitos existentes em relação àquela¹. Entretanto, a reiterada utilização da figura da empresa para ocultar atos ilícitos ou abusivos, praticados por pessoas físicas com poderes para representar a vontade da Sociedade, acabou por alertar os Poderes Legislativo e Judiciário acerca da necessidade de impor maior rigor ao tratamento da questão.

1. A personificação da entidade jurídica é ficção que atende às exigências das atividades empresariais, visando, principalmente, possibilitar que a empresa atinja seu objeto social, sem que os sócios sejam afetados por isso. Nos dizeres de Silvio Rodrigues (*Direito Civil: parte geral*, p. 64): “A pessoa jurídica surge para suprir a própria deficiência humana. Frequentemente o homem não encontra em si forças e recursos necessários para uma empresa de maior vulto, de sorte que procura, estabelecendo sociedade com outros homens, constituir um organismo capaz de alcançar o fim almejado”. Maria Helena Diniz (*Curso de Direito Civil Brasileiro*, v. 1. p. 142.) a define como “a unidade de pessoas naturais ou de patrimônios, que visa à consecução de certos fins, reconhecida pela ordem jurídica como sujeito de direitos e obrigações”. Vale salientar que o Código Civil de 1916 (Lei nº 3.071, de 1.1.1916) era um pouco mais explícito ao outorgar à pessoa jurídica existência distinta da de seus membros, o que se encontrava disposto no art 20: “As pessoas jurídicas têm existência distinta da de seus membros”. O Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406, de 10.1.2002), por sua vez, não possui dispositivo correspondente, o que talvez demonstre certo interesse do legislador em deixar a questão em aberto, possibilitando interpretações amplas e eventualmente favoráveis ao Estado.

Nesse sentido, ao tratar da responsabilidade de terceiros, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece a responsabilidade solidária dos sócios para os casos em que se verificar a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pela pessoa jurídica, na hipótese de liquidação de sociedade de pessoas, e a responsabilidade pessoal de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado que atuem com excesso de poder ou que infrinjam a lei, o contrato social ou os estatutos.

Ocorre que, ao interpretar e aplicar esses dispositivos legais às situações práticas, os órgãos governamentais e parte do Poder Judiciário têm estendido e alargado conceitos, considerando responsáveis pessoais pelas dívidas da empresa todos os sócios, independentemente de prévia análise sobre a existência de bens em nome da pessoa jurídica ou sobre a prática de qualquer ato infrativo.

Uma das formas encontradas para efetivar a cobrança de débitos é a desconsideração da personalidade jurídica², em que não mais se

2. A teoria da desconsideração da personalidade jurídica, também conhecida como "*disregard theory*" ou "*disregard of the legal entity*", permite que o Poder Judiciário ignore a existência da pessoa jurídica como ente autônomo e considere apenas seus integrantes, pessoas físicas, na análise de abuso de direito, excesso de poder, infração à lei, fato ou ato ilícito, etc., cometidos por meio da pessoa jurídica, que causem prejuízos ou danos a terceiros. Em princípio, a desconsideração da personalidade jurídica visa a atingir o detentor do comando efetivo da empresa, ou seja, aquele que possui poder de gestão e que pode ser responsabilizado pelos atos fraudulentos cometidos sob o véu da pessoa jurídica. Essa teoria não estava prevista em nosso ordenamento de forma explícita até a edição do Código de Defesa do Consumidor ("CDC" - Lei nº 8.078, de 11.9.1990) que dispõe, em seu art. 28, que "o juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração". Recentemente, o Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406, de 10.1.2002) incluiu essa teoria em seu texto ao dispor, em seu art. 50, que "Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios das pessoas jurídicas."

busca executar a empresa, mas os sócios que a integram, para que apenas estes respondam com seus bens para a garantia do pagamento.

Em face desse contexto, o presente artigo buscará abordar a problemática da responsabilidade tributária dos administradores de empresa, no intuito de encontrar possíveis soluções para a insegurança jurídica que vem se instalando em nosso país como consequência da interpretação extensiva dos dispositivos legais que tratam do assunto.

2. A correta interpretação do art. 135, inciso III, do CTN

Inicialmente, cabe esclarecer que será dada ênfase ao inciso III, do art. 135, do CTN³, tendo em vista que este trata, de modo específico, da responsabilidade dos administradores pelas dívidas tributárias da empresa, *in verbis*:

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

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

O dispositivo legal mencionado contém, portanto, norma de exceção, sendo a regra a responsabilidade da pessoa jurídica. Assim, apenas excepcionalmente, nos casos em que ficar comprovado que os administradores⁴ da pessoa jurídica atuaram com excesso de poder ou contra o disposto em lei, contrato social ou estatuto, é que estes poderão ser

3. Esse dispositivo legal encontra-se localizado no Capítulo V do CTN, que dispõe sobre a responsabilidade tributária, especificamente na Seção III, que trata da responsabilidade de terceiros.
4. No presente texto, serão considerados administradores os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN.

responsabilizados pelas dívidas da empresa. Nesses casos, considera-se que o ato foi praticado pela pessoa física e não pela pessoa jurídica, do que decorre a possibilidade de responsabilização pessoal⁵.

Entretanto, em diversas situações, a responsabilização pessoal dos administradores não obedece aos critérios e condições impostos pelo CTN, sendo imprescindível a correta conceituação de administrador e dos atos que permitem a aplicação do art. 135 às situações concretas, o que será feito a seguir.

2.1. Conceito de administrador para fim de aplicação do art. 135 do CTN

Ao tratar da responsabilidade de terceiros nos casos que envolvam atos praticados com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos, o inciso III, do art. 135, do CTN menciona diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas. Ou seja, é feita clara referência a pessoas que atuam em nome da pessoa jurídica como órgãos, participando de seu funcionamento. Não são meros sócios, que apenas integram a Sociedade, tendo aportado capital na formação de seu patrimônio⁶, mas pessoas que possuem o poder de direcionar o andamento dos trabalhos da empresa.

5. Nesse sentido, o art. 121 do CTN considera sujeito passivo da obrigação principal a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária. Em seu parágrafo único, diferencia o contribuinte do responsável tributário, sendo o primeiro aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, e o segundo aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, tem a obrigação de recolher o tributo por disposição expressa de lei. O art. 128 do CTN, por sua vez, ao tratar da responsabilidade tributária de forma genérica, determina que “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”. Dessa forma, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, relacionadas no inciso III, do art. 135, do CTN, são consideradas responsáveis tributárias pessoais pelos créditos correspondentes a obrigações que tenham decorrido de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Em alguns casos, como nas sociedades em nome coletivo, o sócio também é responsável pela gerência da pessoa jurídica, não havendo distinção entre sócio e gerente no que diz respeito à aplicação do art. 135 do CTN. Para essas situações, deve-se aplicar o inciso I do artigo mencionado^{6 7 8}.

Nesse aspecto, a diferenciação entre sócio e diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica tem sentido quando se trata de tipos societários que permitem a separação entre as figuras, caso das sociedades limitadas e das sociedades anônimas. Nestas, apenas aqueles que atuam em nome da empresa com poder de decisão é que podem ser atingidos pela aplicação do inciso III, do art. 135, do CTN, tendo em vista serem eles os que podem atuar com excesso de poder ou cometer infrações à lei, contrato ou estatuto. Logo, se o intuito do legislador foi responsabilizar aquele que se utilizou do poder que possuía para prejudicar a Sociedade, o sócio que não possui qualquer poder de direção ou gerência jamais pode ser responsabilizado nos termos do art. 135 do CTN.

E é exatamente nesse sentido que se uniformizou a jurisprudência da Primeira Seção da Primeira Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, existindo diversos julgamentos semelhantes na Segunda Turma desse Tribunal, *in verbis**:

6. A responsabilidade de sócios é tratada pelo inciso VII, do art. 134, do CTN. Este determina a responsabilidade solidária destes nos casos de liquidação de sociedade de pessoas e desde que seja impossível exigir o cumprimento da obrigação principal pela pessoa jurídica, nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis. “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: VII - os sócios, nos casos de liquidação de sociedade de pessoas.” Essa responsabilidade é solidária entre os sócios e subsidiária em relação à responsabilidade da empresa.
7. “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 (art. 134, que trata da responsabilidade de sócios).”
8. Outra decisão interessante a respeito do tema foi proferida pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 2ª Região: “Tributário. Sociedade Limitada. Responsabilidade do Sócio pelas Obrigações Tributárias da Pessoa Jurídica (art. 173, III). I - 0 sócio e a pessoa jurídica formada por ele são pessoas distintas (Código Civil, art. 20). Um não responde

Processual Civil e Tributário. Embargos de declaração. Inexistência de irregularidades quanto à matéria de fundo. Execução fiscal. Responsabilidade de sócio-gerente. Limites. Art. 135, III, do CTN. Uniformização da matéria pela 1ª Seção desta Corte. Precedentes. Pretensão de rediscussão da matéria. Impossibilidade. Correção de erro material. [...]

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

A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. 3. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e

pelas obrigações da outra. II - Em se tratando de sociedade limitada, a responsabilidade do cotista, por dívidas da pessoa jurídica restringe-se ao valor do capital ainda não realizado (Dec. 3.087/1919 - Art. 9º). Ela desaparece tão logo se integralize o capital. III - O CTN, no inciso III do art. 135, impõe responsabilidade, não ao sócio, mas ao gerente, diretor ou equivalente. Assim, sócio-gerente é responsável não por ser sócio, mas por haver exercido a gerência. IV - Quando o gerente abandona a sociedade, sem honrar-lhe o débito fiscal, é responsável, não pelo simples atraso de pagamento. A ilicitude que o toma solidário é a dissolução irregular da pessoa jurídica. V - A circunstância de a sociedade estar em débito com obrigações fiscais não autoriza o Estado a recusar certidão negativa aos sócios da pessoa jurídica. VI - Na execução fiscal, contra sociedade por cotas de responsabilidade limitada, incidência de penhora no patrimônio de sócio-gerente pressupõe a verificação de que a pessoa jurídica não dispõe de bens suficientes para garantir a execução. De qualquer modo, o sócio-gerente deve ser citado em nome próprio e sua responsabilidade pela dívida da pessoa jurídica há que ser demonstrada em arrazoado claro, de modo a propiciar a ampla defesa. VII - A agravante fala em coresponsável tributário pelo débito, mas não comprova a sua condição de gerente. VIII - Agravo improvido". (TRF 2ª Região, 1ª Turma, Ag. 38.313/RJ, Relator: Desembargador Federal J. E. Carreira Alvim, DJU 21.10.99, p. 61-62).

II, da Lei nº 6.404/76). 4. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, III, do CTN). 5. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. Precedentes desta Corte Superior. 6. Matéria que teve sua uniformização efetuada pela egrégia Iª Seção desta Corte nos EREsps nº 260107/RS, j. em 10.3.2004, unânime, DJ de 19.4.2004.” (STJ, Iª Turma, EDcl no AG 603226/RS, Relator: Ministro José Delgado, DJ 28.2.05).

Assim, nas sociedades em que há responsabilidade ilimitada dos sócios, estes respondem subsidiariamente em caso de impossibilidade econômica da pessoa jurídica, respondendo pessoalmente em caso de atuação com excesso de poder ou contra a lei, contrato social ou estatuto. Já no caso de Sociedade em que se estabeleça a responsabilidade limitada dos sócios, estes respondem subsidiária e limitadamente em caso de impossibilidade da pessoa jurídica, respondendo, pessoal e ilimitadamente, o gerente, diretor ou representante pelas obrigações tributárias em aberto que decorrem de seus atos.

2.2. Conceito de abuso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto para fim de aplicação do art. 135 do CTN

O art. 135 do CTN possui redação semelhante à existente no art. 10 da Lei das Sociedades Limitadas⁹ (Decreto n° 3.078, de 10.1.1919) e no art. 158 da Lei das Sociedades por Ações ou Anônimas¹⁰ (Lei n° 6.404, de 15.12.1976), inexistindo qualquer alusão a uma responsabilização diferenciada apenas para fins tributários.

Nesse sentido, vale reiterar que o inciso DI, do art. 135, do CTN é claro ao restringir a responsabilidade pessoal dos administradores apenas às obrigações tributárias que resultem de atos praticados com excesso de poder ou decorrente de infração à lei, contrato social ou estatuto.

Entretanto, tanto na doutrina como na jurisprudência, encontramos a equivocada interpretação no sentido de considerar o mero

9. “Art. 10. Os sócios-gerentes ou que derem o nome à firma não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do contrato ou da lei.”
10. “Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contraírem nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder: I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo; II - com violação da lei ou do estatuto. § 1º. O administrador não é responsável por atos ilícitos de outros administradores, salvo se com eles for conivente, se negligenciar em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixar de agir para impedir a sua prática. Exime-se de responsabilidade o administrador dissidente que faça consignar sua divergência em ata de reunião do órgão de administração ou, não sendo possível, dela dê ciência imediata e por escrito ao órgão da administração, ao Conselho Fiscal, se em funcionamento, ou à assembléia geral. § 2º. Os administradores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia, ainda que, pelo estatuto, tais deveres não caibam a todos eles. § 3. Nas companhias abertas, a responsabilidade de que trata o § 2º ficará restrita, ressalvado o disposto no § 4º, aos administradores que, por disposição do estatuto tenham atribuição específica de dar cumprimento àqueles deveres. § 4º. O administrador que, tendo conhecimento do não cumprimento desses deveres por seu predecessor, ou pelo administrador competente nos termos do § 3º, deixar de comunicar o fato à assembléia geral, tomar-se-á por ele solidariamente responsável. § 5º. Responderá solidariamente com o administrador quem, com o fim de obter vantagem de si ou para outrem, concorrer para a prática de ato com violação de lei ou do estatuto”.

inadimplemento de tributos como ato contrário à lei, o que supostamente ensejaria a aplicação do art. 135 do CTN, obrigando ao administrador a responder pelo valor do tributo em aberto.

O próprio Governo, por meio da União Federal e do Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS), tem, reiteradamente, solicitado a execução fiscal de pessoa jurídica sem considerar sua existência autônoma. Na maioria dos casos, executa, inicialmente, a pessoa jurídica e, existindo qualquer dificuldade na penhora de bens, requer a execução dos sócios, independentemente da comprovação do mau exercício de poder de direção ou gerência. Em outros casos, esses órgãos públicos sequer se preocupam em redirecionar a execução fiscal aos sócios após tentarem executar a pessoa jurídica; executam diretamente os sócios, sem observar o princípio constitucional que assegura o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório.

Esse entendimento mostra-se totalmente absurdo e avesso ao real significado do dispositivo legal em questão, transformando a responsabilidade pessoal que, claramente, configura uma exceção, em regra geral. Se assim fosse, a pessoa jurídica jamais responderia pelas obrigações tributárias não cumpridas, já que os administradores seriam sempre responsabilizados pessoalmente por qualquer inadimplemento.

Existem alguns doutrinadores que mitigam um pouco essa interpretação e consideram que, no caso de infração à lei pelo inadimplemento, os administradores seriam responsáveis apenas pelo não-pagamento de tributos cujo ônus tenha sido supostamente suportado por terceiros, caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Com base nessa tese, os Estados chegam ao cúmulo de considerarem os sócios-gerentes de sociedades limitadas como co-responsáveis diretos por todo e qualquer débito da pessoa jurídica que

integram. Assim, sempre que a pessoa física que exercer cargo de administrador em uma pessoa jurídica necessitar de obter Certidão Negativa de Débitos, não irá consegui-la caso conste qualquer valor em aberto em nome da empresa. Isso porque os débitos da pessoa jurídica também constarão como devidos pela pessoa física, independentemente de existir qualquer relação entre eventual atitude prejudicial do sócio ou de este ter agido estritamente nos termos da legislação vigente.

Nesse contexto, vale relembrar a existência do art. 134 do CTN, que trata da responsabilidade solidária e subsidiária dos sócios nos casos em que seja impossível a exigência do cumprimento da obrigação principal pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal é o único que permite a responsabilização dos sócios em casos que não envolvam abuso de poder ou infração à lei, contrato ou estatuto, impondo a condição de que a pessoa jurídica não possua mais bens para responder pelas dívidas e respeitando-se os limites da responsabilidade assumida por cada sócio em particular quando da adesão à Sociedade. Ou seja, os casos que envolvem impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pela pessoa jurídica estão previstos pelo art. 134 do CTN, do que decorre a conclusão lógica de que o mero inadimplemento não pode ser considerado infração à lei, sob pena de se estar considerando inúteis os termos do art. 135 do mesmo diploma legal. Se fosse possível equiparar simples inadimplemento à infração à lei, estar-se-ia admitindo a existência de dois dispositivos legais tratando da mesma questão, mas determinando coisas opostas, quais sejam, a responsabilização solidária e subsidiária em um caso, e a responsabilização pessoal em outro.

Isso não se pode admitir, sob pena de estar-se considerando que a pessoa jurídica e as pessoas físicas que a integram possuem a mesma existência e, conseqüentemente, os mesmos deveres e obrigações. Ora, a pessoa jurídica possui existência autônoma em relação a seus membros, configurando um total absurdo entendimento em sentido contrário.

O que deve importar no momento de determinar-se a aplicação do art. 135, portanto, é o intuito do inadimplemento e não sua mera existência. As conseqüências do mesmo são totalmente díspares se a falta de recolhimento decorrer de ato do administrador que reverterá em seu proveito ou se decorrer de falta de caixa ou qualquer outro problema próprio da empresa. Ou seja, deve-se determinar quem praticou essa infração: se foi a pessoa jurídica, por meio de seus órgãos, ou se foi a pessoa física que a integra e administra, em seu próprio interesse.¹¹

No que diz respeito à infração à lei, esta pode ocorrer em duas situações principais. A primeira delas nos casos em que a existência de obrigação tributária decorra de ato praticado pelo administrador fora dos limites de sua competência. Um exemplo é a realização de operação de natureza mercantil pelo administrador que esteja vedada pelo contrato social.

A segunda hipótese verifica-se nos casos em que, a despeito de o fato gerador ter decorrido de ato da pessoa jurídica, a obrigação tributária deixa de ser cumprida em virtude de ato contrário à lei praticado pelo administrador. Isso ocorre, por exemplo, no caso de liquidação irregular de Sociedade ou do desvio de recursos desta para a pessoa

11. Nesse sentido, CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. *IRPJ: teoria e prática jurídica*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 55: “No caso do art. 135, o simples inadimplemento no cumprimento de obrigações sociais, ainda que tributárias, não significa agir com violação da lei ou com excesso de poderes. Em outras palavras, a responsabilidade do sócio deve ser decorrente não só do inadimplemento por impossibilidade econômico-financeira da sociedade, mas desse fato conjugado com a circunstância de o sócio ter praticado ilegalidade, fraude ou abuso de poder que deve ficar regularmente demonstrado”.

Para João Luiz da Rocha (*A responsabilidade tributária prevista no artigo 135 do CTN. Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 60), “A sintonia fina do art. 135 do CTN está então bem delineada: simplesmente não pagar o tributo não qualifica por si só o ato ilícito, a infração legal carregadora da responsabilidade pessoal. Tanta vez o homem médio, o *bonus pater familiae*, se vê em circunstância de não pagar débitos em dia. Nem por isso vê perpetrando um ilícito. Agora, se esse pagamento está - e assim é evidenciado - no contexto de um procedimento irresponsável que leve a sociedade à insolvência (a um estado que ela, pessoa jurídica, fique impossibilitada de responder pelos débitos), aí sim vai emergir a responsabilização do diretor, sócio-gerente ou controlador que deste modo agiu”.

física do administrador. Nessas situações, os atos praticados ferem os interesses da pessoa jurídica, beneficiando o administrador¹².

Conclui-se que, para que seja cabível a aplicação do art. 135 do CTN, mostra-se inteiramente irrelevante a natureza da obrigação tributária em aberto, muito menos se o ônus do tributo foi ou não repassado a terceiros. O que importa é no interesse de quem foi praticado o ato, da pessoa física administradora, com excesso de poder, infração à lei, contrato ou estatuto, ou da pessoa jurídica¹³.

3. A necessidade de observância do devido processo legal para a responsabilização pessoal dos administradores

Nos termos do inciso LIV, do art. 5º, da CF/88, ninguém pode ser privado de seus bens sem o devido processo legal, o que é complementado pelo inciso LV do mesmo artigo, que assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

12. Para João Luiz da Rocha (*Op. cit.*), “é fácil concluir que, ao sonegar tributos, isto é, esconder receitas, manipular documentos, forjar despesas, escamotear rendimentos, “auferir caixa dois”, o diretor ou sócio gerente estarão agindo em afronta à lei. E aí sua responsabilização aparece tão lógica como justa, pois pelo seu agir pessoal (por isso que a pessoa jurídica, ente abstrato, só age por meio da ação real de seus presentantes pessoas físicas) subtraiu créditos fiscais que o ente público teria perante a empresa”.
13. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado (Responsabilidade de sócios e dirigentes de pessoas jurídicas e o redirecionamento da execução fiscal In: *Problemas de Processo Judicial Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 138) afirma que “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 art. 135, III, do CTN. Neste 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.”

Assim, tendo em vista que o art. 135 do CTN determina responsabilização pessoal dos administradores apenas nas situações em que estes tenham praticado atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, é imprescindível a correta observância do devido processo legal, com instauração de procedimento administrativo prévio e oferecimento de contraditória e ampla defesa, no intuito de que se permita comprovar a real ocorrência desses fatores, condicionantes da aplicação do artigo em comento.

Após a defesa ampla, e tendo ficado comprovada a culpa subjetiva ou dolo do administrador, é que se poderá inscrever o débito em dívida ativa contra o mesmo, com a formação do título executivo - Certidão de Dívida Ativa (CDA), para sua posterior execução por meio de procedimento próprio.

Com base nesse entendimento, mostra-se totalmente inconstitucional a já citada prática do Fisco de redirecionar as execuções fiscais das pessoas jurídicas diretamente para seus administradores, independentemente de fundamentação e da observância de qualquer garantia de defesa.

O intuito do redirecionamento é ainda mais absurdo, na medida em que o Fisco assim atua por entender possuir o direito de escolher que a garantia da execução seja feita com bens dos administradores, geralmente de maior valor e de maior interesse para a Fazenda Pública. Ou seja, há clara desconsideração da personalidade jurídica, sem qualquer observância do disposto pelo art. 135 do CTN e da própria razão de existir do instituto, qual seja, permitir que se atinjam os sócios apenas em caso de comprovada utilização irregular da Sociedade mediante fraude ou outro meio ilícito.

A situação mostra-se pior nos casos em que se redireciona a execução fiscal diretamente para todos os sócios da empresa, independentemente de integrarem a Sociedade à época da ocorrência dos fatos geradores cobrados ou de exercerem cargo de direção, gerência ou de serem representantes da Sociedade.

O que mais espanta, entretanto, é o acatamento desse tipo de pedido pelos Juízes responsáveis pelas Varas das Execuções Fiscais da Fazenda Pública. Infelizmente, esse tipo de decisão é cada vez mais freqüente em primeira instância, sendo o Exeçüente obrigado a sofrer todo o penoso processo de execução fiscal, com eventual execução provisória dos bens penhorados¹⁴, para conseguir a reversão do entendimento nos Tribunais de segunda instância ou apenas nos Tribunais Superiores, especialmente no STJ.

4. Conclusão

Como amplamente discutido no presente trabalho, a responsabilidade pessoal prevista no art. 135 do CTN diz respeito apenas aos atos praticados pelos administradores com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos. Com relação a esses casos, considera-se que o ato foi praticado pela pessoa física e não mais pela pessoa jurídica.

Nesse sentido, a correta interpretação do art. 135 do CTN evitaria todas as atuais discussões acerca do tema, sendo certo que não se pode, de forma alguma, equiparar o mero não pagamento de tributos à infração da lei.

No que diz respeito à necessidade de comprovação da efetiva infração, mostra-se imprescindível a existência de prévio procedimento administrativo que garanta ao administrador o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório. Caso contrário, existindo redirecionamento da execução fiscal de forma arbitrária, haverá clara afronta à CF/88.

14. Nesse sentido, vale ressaltar que o art. 19 da Lei nº 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal) determina a possibilidade de execução provisória da sentença que rejeitar os embargos à execução, meio de defesa existente em execução fiscal, não possuindo o recurso de apelação da sentença, a princípio, efeito suspensivo.

Atualmente, a despeito de todavia existirem inúmeras interpretações extensivas e equivocadas do art. 135 do CTN no tocante à responsabilização pessoal dos administradores, o Superior Tribunal de Justiça tem apresentado brilhantes decisões que deixam claro o real intuito do dispositivo em comento.

Esperamos que precedentes tão importantes possuam o condão de influenciar os Juizes de primeira instância a perceberem a real dimensão do problema, minimizando os efeitos que decisões em sentido contrário podem causar aos administradores que nada fizeram para prejudicar a empresa.