

VIRGÍNIO RIBEIRO DE SOUZA FILHO

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES DAS
SOCIEDADES LIMITADAS E DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS**

CURSO DE DIREITO – UniEVANGÉLICA

2018

VIRGÍNIO RIBEIRO DE SOUZA FILHO

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES DAS
SOCIEDADES LIMITADAS E DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS**

Monografia apresentada ao Núcleo de Trabalho de Curso da UniEvangélica, como exigência parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito, sob orientação do Professor Daniel Gonçalves Mendes da Costa.

ANÁPOLIS – 2018

VIRGÍNIO RIBEIRO DE SOUZA FILHO

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES DAS
SOCIEDADES LIMITADAS E DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS**

Anápolis, ____ de _____ de 2018.

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Prof. Daniel Gonçalves Mendes da Costa

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha família que soube compreender e suportar as horas que fiquei ausente do convívio familiar em dedicação aos estudos, e, em especial à minha amada esposa, Polliana, pelo grande incentivo e apoio dado durante todo o curso, que com sua paciência, tolerância, compreensão e companheirismo permitiu-me concluir mais esta etapa da vida.

AGRADECIMENTOS

A Deus por ter me dado os meios e recursos necessários para realizar este projeto.

Ao Prof. Daniel Gonçalves Mendes da Costa pela dedicação, paciência e sabedoria que contribuiu de forma significativa na orientação deste trabalho.

Aos colegas do curso de graduação, com os quais tive a oportunidade de conviver, trocar ideias e experiências.

Dize-nos, pois: que te parece? É certo pagar tributo a César ou não? Jesus, porém, conhecendo-lhes a malícia, respondeu: mostrai-me a moeda do tributo. Trouxeram-lhe um denário. E ele lhes perguntou: De quem é esta efígie e inscrição? Responderam: De César. Então, lhes disse: Daí, pois, a César o que é de César e a Deus o que é de Deus. Ouvindo isto, se admiraram e, deixando-o, foram-se. (Mateus 22, 17-22).

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo abordar os elementos gerais da Responsabilidade Tributária dos administradores das sociedades limitadas e das sociedades anônimas, com base no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. Este estudo foi realizado basicamente por meio de compilação e pesquisas bibliográficas, bem como análise da jurisprudência administrativa e judicial. No que diz respeito à responsabilidade tributária dos administradores não há convergência de entendimento doutrinário e jurisprudencial, conseqüentemente existe uma grande insegurança jurídica. Neste trabalho será tratado as distinções entre diversos institutos da responsabilidade tributária, tais como os conceitos de obrigação tributária, contribuinte e responsável; a abrangência da responsabilidade no âmbito do direito empresarial e do direito tributário; responsabilidade por substituição e por transferência; responsabilidade solidária, subsidiária, exclusiva; responsabilidade objetiva e subjetiva; dolo e culpa; desconsideração da personalidade jurídica; posicionamento da instância administrativa (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) e judicial; alcance da responsabilidades dos contadores e advogados.

Palavras chave: Responsabilidade tributária. Sociedade limitada. Sociedade anônima. Administradores. Artigo 135, III, do CTN.

ABSTRACT

This work will address the general elements of Tax Responsibility of the administrators of limited companies and business corporation based on Article 135, item III, of the National Tax Code. Basically this study was carried out through compilation and bibliographical research, as well as analysis of administrative and judicial jurisprudence. As regards the tax liability of the administrators there is no convergence of doctrinal and jurisprudential understandings, consequently there is a big legal uncertainty. In this paper, we will discuss the distinctions between several tax liability institutes, such as tax, taxpayer and tax liability concepts; the scope of liability in the area of corporate law and tax law; responsibility for substitution and transfer; joint and several liability, subsidiary, exclusive; objective and subjective responsibility; deceit and guilt; disregard of legal personality; position of the administrative body (Administrative Council of Tax Appeals); of the responsibilities of accountants and lawyers.

KEYWORDS: Tax responsibility. Limited society. Business corporation. Administrators. Disregard of legal personality. Article 135, III, of the CTN.

Lista de abreviaturas e siglas

Apud	Citado por, segundo
ARE	Agravo em Recurso Especial
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
Dje	Diário da Justiça Eletrônico
et al.	e outros
HC	Habeas Corpus
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
PIS	Programa de Integração Social
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
RE	Recurso Extraordinário
Resp	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	01
CAPÍTULO I – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	05
1.1 Obrigação tributária, crédito tributário e lançamento	05
1.2 Responsabilidade tributária	09
1.3 Tipos de responsabilidade tributária.....	10
1.3.1 Responsabilidade por solidariedade	11
1.3.2 Responsabilidade por substituição	13
1.3.3 Responsabilidade por sucessão.....	14
1.3.4 Responsabilidade de terceiros	14
1.3.5 Responsabilidade por infrações	17
CAPÍTULO II – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES DAS SOCIEDADES LIMITADAS E DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS.....	19
2.1 Responsabilidade tributária dos administradores segundo o direito empresarial.....	19
2.2 Responsabilidade tributária dos administradores segundo o direito tributário.....	21
2.3 Natureza da responsabilidade dos administradores com base no art. 135, III do CTN.....	22
2.4 A dificuldade na presunção do excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto.....	25
2.5 A responsabilidade tributária e o incidente de desconsideração da personalidade jurídica.....	28
CAPÍTULO III – A ATRIBUIÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA EM INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL	31

3.1 Alcance da responsabilidade tributária dos administradores em instância administrativa nos casos do art. 135, III, do CTN (posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em caso de fraude)	31
3.2 Posicionamento das instâncias judiciais superiores em matéria de responsabilidade tributária	36
3.3 Alcance da responsabilidade dos contadores e advogados.....	42
CONCLUSÃO	51
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	55

INTRODUÇÃO

O tema principal deste trabalho monográfico é analisar a responsabilidade tributária dos administradores das sociedades limitadas e das sociedades anônimas com base no art. 135, III do Código Tributário Nacional (CTN), em que se atribui a responsabilidade tributária aos administradores das pessoas jurídicas que agirem com excesso de poderes ou com infração à lei, contrato social ou estatuto.

Esse tema é de suma importância pois desperta grandes debates doutrinários e jurisprudenciais especialmente quanto à natureza e extensão dessa responsabilidade, e em que circunstâncias os administradores respondem pelos créditos tributários na qualidade de responsáveis. Esse assunto é tratado em diversos artigos, livros e peças acadêmicas.

As sociedades limitadas e as sociedades anônimas são pessoas jurídicas com personalidade própria e que possuem autonomia patrimonial em relação às pessoas físicas administradores ou sócios.

Com o objetivo de dar maior garantia para o crédito tributário, o legislador atribuiu a responsabilidade pelo pagamento do tributo a terceiros que de alguma forma tenham alguma relação com o fato gerador. Na constituição do crédito tributário, por meio do lançamento, o Fisco tem atribuído, em alguns casos, a responsabilidade tributária aos administradores das sociedades. Em momento posterior, na execução do crédito tributário, também tem havido o direcionamento da responsabilidade para os administradores. A grande quantidade de processos,

debatendo este tema e as divergências de posicionamentos desses julgados demonstram o quão difícil é essa questão.

O presente trabalho aborda os aspectos gerais da responsabilidade tributária presentes no Código Tributário Nacional e na doutrina. Trata dos conceitos de contribuinte e responsável. Analisa o instituto da responsabilidade e a sua classificação em responsabilidade por substituição e por transferência; responsabilidade solidária, subsidiária e exclusiva; responsabilidade objetiva e subjetiva. Pontua a distinção entre a responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN e o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, e, analisa a abrangência da responsabilidade dos contadores e advogados.

De forma detalhada define e caracteriza a responsabilidade tributária; analisa as sociedades limitadas e sociedades anônimas e a abrangência da responsabilidade tributária dos seus administradores segundo o Direito Empresarial e o Direito Tributário; e, por fim, analisa os julgados em âmbito administrativo e judicial no que se refere à responsabilidade tributária dos administradores das sociedades limitadas e das sociedades anônimas.

O método utilizado na elaboração do presente trabalho foi o de compilação e o bibliográfico com a exposição do pensamento de vários autores sobre o tema bem como a apresentação do posicionamento da jurisprudência administrativa e judicial nas principais questões relacionadas ao tema.

Como resultado, verificamos que há uma grande divergência na classificação e natureza jurídica do responsável tributário, com base nisso, apresentamos o posicionamento de diversos doutrinadores e os principais aspectos previstos CTN.

Verifica-se que a atribuição da responsabilidade é aplicada apenas aos sócios com poder de gerência, não sendo atribuída ao administrador nos casos de simples inadimplemento da sociedade.

Sobre a natureza da responsabilidade, se exclusiva, subsidiária ou solidária, não há um consenso na doutrina, embora a jurisprudência tem caminhado no sentido de classificar a responsabilidade como subsidiária, devendo ser cobrado primeiro da sociedade para só depois cobrar do administrador.

Na análise dos diversos julgados verificamos que o STJ tem tentado pacificar o entendimento da aplicação da responsabilidade nos casos em que houve dissolução irregular da sociedade e também nos casos de simples inadimplemento. Decisão recente do STJ tem atribuído a responsabilidade ao administrador no caso de não recolhimento do ICMS próprio ou por substituição. O julgamento na instância administrativa tem seguido, em regra, o entendimento predominante nas instâncias judiciais.

A atribuição da responsabilidade aos advogados e contadores em casos muito específicos tem sido dada com base no art. 135, II do CTN (mandatários, prepostos ou empregados) quando há comprovação da prática de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos e desde que provado a prática de forma dolosa.

A presente monografia é apresentada em três capítulos. No primeiro capítulo é abordado os conceitos gerais de obrigação tributária, crédito tributário e lançamento. Discorreremos também sobre o conceito de responsabilidade tributária e suas diversas classificações.

No segundo capítulo tratamos da abrangência da responsabilidade tributária dos administradores das sociedades limitadas e sociedades anônimas segundo o Direito Empresarial e o Direito Tributário; abordamos a natureza da responsabilidade tributária dos administradores; demonstramos quando se caracteriza o excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto para configurar a responsabilidade tributária do administrador. Ao final, tratamos do tema referente ao incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

No terceiro capítulo apresentamos o posicionamento da instância administrativa, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, e das

instâncias judiciais superiores (STJ e STF) no julgamento de temas relacionados à responsabilidade dos administradores do art. 135 do CTN. Por fim, analisamos o alcance da responsabilidade dos contadores e advogados.

CAPÍTULO I – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A responsabilidade tributária deve ser contextualizada no âmbito da obrigação tributária, que nasce com a ocorrência do fato gerador. Com o lançamento ocorre a constituição do crédito tributário. Em alguns casos, para maior garantia do crédito tributário, o legislador atribuiu a responsabilidade pelo pagamento do tributo a terceiros que de alguma forma tenham relação com o fato gerador.

O responsável tributário é o sujeito passivo obrigado ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária por disposição legal. Neste capítulo serão abordados aspectos gerais da obrigação tributária, crédito tributário, lançamento e responsabilidade tributária.

1.1 Obrigação tributária, crédito tributário e lançamento

A obrigação, no direito tributário, possui a mesma conceituação da que existe no direito obrigacional comum. Porém ela se particulariza, no campo dos tributos, pelo seu objeto, que será sempre uma prestação de natureza tributária, portanto um dar, fazer ou não fazer de conteúdo relativo ao tributo. O objeto da obrigação tributária pode ser: dar uma soma pecuniária ao sujeito ativo, fazer algo (como por exemplo, emitir nota fiscal, apresentar declaração de rendimentos) ou não fazer algo (por exemplo, não embarçar a fiscalização). É pelo objeto que a obrigação revela sua natureza tributária. (AMARO, 2017).

A obrigação tributária é uma obrigação *ex lege* (por força da lei). Para Rubens Gomes de Sousa, relator geral do projeto do Código Tributário Nacional, a

obrigação tributária tem três fontes: a lei, o fato previsto na lei (fato gerador) e o lançamento. (1960 *apud* COSTA, 2011).

Discorrendo sobre o crédito tributário, Hugo de Brito Machado conceituou como sendo

[...] o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (o objeto da relação obrigacional). (2009, p. 172).

Assim, acontecido o fato previsto na hipótese legal (hipótese de incidência), o mandamento que era abstrato, torna-se real, instaurando relações jurídicas (direitos e deveres). A incidência do fato gerador do tributo, imputa a determinadas pessoas (contribuinte e responsável) o dever de pagar o tributo ao Estado. (COELHO, 2016).

A ocorrência do fato gerador dá nascimento à obrigação tributária. Em diversas situações, porém, embora ocorrido o fato gerador, a lei tributária não requer do sujeito passivo nenhum pagamento se e enquanto não houver, por parte do sujeito ativo, a prática de um específico ato jurídico, que se reflete num escrito formal (isto é, um documento escrito, na forma prevista em lei), do qual se deve dar ciência ao sujeito passivo, a fim de que este fique adstrito a, no prazo assinalado (no próprio documento ou na lei), satisfazer o direito do credor. A esse ato do sujeito ativo (credor) dá-se o nome de lançamento. (AMARO, 2017).

Segundo Amaro (2017), o fato gerador da obrigação principal expressa o acontecimento que dá nascimento à obrigação de pagar tributo.

O CTN em seu art. 113, § 1º, diz que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e no art. 142, diz que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento nos seguintes termos:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo

caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (BRASIL,1966, *online*).

O CTN prevê em relação aos tributos cuja lei exige o pagamento independentemente de qualquer ato do sujeito ativo a modalidade de lançamento por homologação.

O lançamento por declaração é disciplinado pelo Código nos seguintes termos:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação. (BRASIL,1966, *online*).

Compõe a obrigação tributária, um sujeito ativo, um sujeito passivo e o objeto. O sujeito ativo conforme definido no art. 119 do CTN, é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento, ou seja, é a pessoa responsável por lançar e exigir o adimplemento da obrigação.

O sujeito passivo conforme definido no art. 121 do CTN é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Conforme a sua relação pode ser contribuinte ou responsável. É contribuinte quando tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador e responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação de pagar decorre de dispositivo expresso em lei.

Com base na conceituação dada por esses dispositivos, grande parte da doutrina nacional, acompanhando Rubens Gomes de Sousa, classificou o contribuinte como sujeito passivo direto e o responsável como sujeito passivo indireto, ou seja, o primeiro paga dívida própria, enquanto o segundo paga por dívida de outrem.

Amílcar de Araújo Falcão (1964), na sua obra Fato Gerador da Obrigação Tributária, também já havia feito a mesma classificação dada por Gomes de Sousa (*apud* PAULSEN, 2014b).

Alfredo Augusto Becker (1998), em contraposição a Gomes de Sousa, critica essa separação e defende que ambos, o contribuinte e o responsável, são devedores de débito próprio. E, acrescenta: o dever que figura como conteúdo da relação jurídica que vincula o Estado (sujeito ativo) ao responsável legal tributário (sujeito passivo) é dever jurídico do próprio responsável legal tributário e não de outra pessoa.

Paulo de Barros Carvalho (2009), também contrário a essa divisão, defende que não haveria, em termos propriamente jurídicos, a divisão dos sujeitos em diretos e indiretos, posto que repousa em consideração de ordem econômica, do ponto de vista jurídico-tributário, apenas quem integra o liame obrigacional.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2016) defende a posição de que o substituto (nome dado pela doutrina) é, na realidade, o único contribuinte do tributo (o fenômeno da “substituição” começa em momento pré-jurídico, o da escolha pelo legislador do obrigado legal).

Zelmo Denari (1973, p. 245) considera que a sujeição passiva direta engloba a figura do contribuinte e a do substituto, enquanto que a sujeição passiva indireta congloba o responsável e o sucessor, *inter vivos* ou *causa mortis*. (*apud* COÊLHO, 2016, p. 616).

O CTN distingue obrigação de crédito tributário. O crédito tributário decorre da obrigação e tem a mesma natureza desta (CTN, art. 139). Com o fato gerador nasce a obrigação tributária principal e sua extinção se dá quando extinto o crédito tributário dela decorrente.

O crédito tributário, é indisponível pela autoridade administrativa. No direito privado, o credor da obrigação pode dispor do crédito, como por exemplo, deixando voluntariamente de exercitar a ação que instrumenta, com coerção, o exercício do direito; no domínio da obrigação tributária, a autoridade fiscal não pode dispor do direito, que não é dela mas sim do Estado (AMARO, 2017, p. 278).

1.2 Responsabilidade tributária

Em princípio, o tributo deve ser cobrado do sujeito passivo direto, chamado de contribuinte, que teve relação pessoal e direta com o fato gerador. Entretanto, em certos casos, a lei atribui a terceira pessoa, sujeito passivo indireto, também chamado de responsável, a responsabilidade pelo pagamento do tributo.

Sobre o tema, discorre Eduardo Sabbag (2017, p. 791):

Em princípio, o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador. Nessas condições, surge o sujeito passivo direto ('contribuinte'). Em certos casos, no entanto, o Estado pode ter necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não o contribuinte. Essa terceira pessoa será o sujeito passivo indireto ('responsável tributário').

Essa transferência ocorre por opção do legislador, por conveniência ou necessidade. É importante destacar que para a atribuição da responsabilidade tributária, é indispensável que o responsável tenha alguma relação (indireta) com o fato gerador.

O art. 128 do CTN assim dispõe sobre a responsabilidade:

Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso 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. (BRASIL, 1966, *online*).

A responsabilidade em direito tributário tem um sentido amplo e outro restrito. Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária; em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva. (MACHADO, 2009).

Em sentido amplo, a responsabilidade tributária no CTN é empregada para designar qualquer pessoa que arca com as consequências de seus próprios atos ou de terceiros como por exemplo nos arts. 123, 136 e 138. Já a responsabilidade tributária em sentido estrito pode dar-se por substituição, por

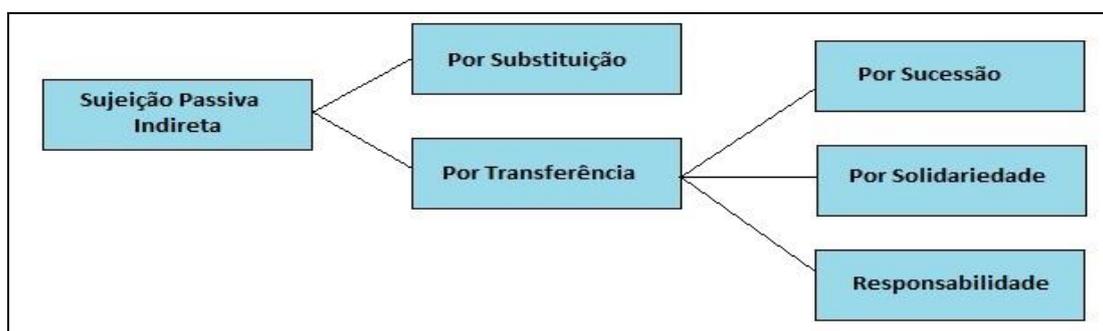
sucessão ou por responsabilidade (em sentido estrito) como nos casos dos arts. 121, II, 128, e 135 do CTN.

A presença do responsável na relação faz com que haja uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação tributária, na posição que originalmente seria ocupada pela figura do contribuinte.

1.3 Tipos de responsabilidade tributária

Antes do advento do CTN, a doutrina pátria, principalmente na figura de Rubens Gomes de Sousa, classificava o sujeito passivo em direto (ou contribuinte) e indireto. A sujeição passiva indireta por sua vez era subdividida em: a) por substituição, aquela em que a obrigação tributária já nasce com o substituto tributário no polo passivo; b) por transferência, aquela em que a obrigação tributária é transferida para outra pessoa posteriormente ao nascimento da obrigação tributária, por algum evento definido. Por fim, a sujeição passiva por transferência era subdividida em: b1) por sucessão; b2) por solidariedade e b3) responsabilidade (em sentido estrito). (AMARO, 2017).

Figura 1 - Responsabilidade Tributária: Classificação de Rubens Gomes de Souza



Posteriormente, o CTN, no art. 121, parágrafo único, II e no art. 128, adotou a expressão “responsabilidade” para designar genericamente todos os casos de sujeição passiva indireta, que abrangeria, na classificação doutrinária de Gomes de Sousa, os casos de substituição e os de transferência. Além desses, o CTN incluiu um outro tipo: a responsabilidade por infrações (arts. 136-138). (grifo nosso).

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho (2016) na interpretação do CTN a sujeição passiva direta ocorre em razão de fato gerador próprio ou alheio e a sujeição passiva indireta dá-se por transferência do dever de pagar em razão de sucessão *causa mortis* ou *inter vivos*, ou por sub-rogação legal de terceiros (responsáveis). E acrescenta, aquele que retém tributo não é sujeito passivo. O seu dever é puramente administrativo.

Quanto à solidariedade, o CTN não a incluiu no capítulo que trata da responsabilidade tributária. Esta foi tratada no capítulo que trata do sujeito passivo.

Na parte final do art. 128 do CTN, na atribuição da responsabilidade a terceira pessoa, o contribuinte é excluído totalmente dando ensejo à responsabilidade pessoal e exclusiva sobre a terceira pessoa (responsável) ou é excluído parcialmente, dando ensejo à responsabilidade subsidiária ou supletiva. Nesse segundo tipo cobra-se inicialmente do contribuinte e em caso de insucesso cobra-se do responsável, obedecendo-se o benefício de ordem. (SABBAG, 2017).

O CTN prevê a responsabilização pessoal no art. 131. A exclusão do contribuinte neste caso se justifica, já que o devedor sucedido pode ter desaparecido (casos do inciso I e II) ou não ter relevância (caso do inciso I).

Entretanto, no art. 135 há divergências tanto na doutrina quanto na jurisprudência quanto à classificação da responsabilidade: se pessoal (exclusiva), solidária ou subsidiária.

Feitas as considerações gerais sobre os tipos de responsabilidade, nos itens seguintes iremos discorrer sobre os tipos de responsabilidade tributária na forma apresentada no CTN.

1.3.1 Responsabilidade por solidariedade

O CTN prevê hipótese de solidariedade, admitindo que a lei poderá definir outras situações de solidariedade.

Diz o art. 124 do CTN:

São solidariamente obrigadas:

- I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
- II - as pessoas expressamente designadas por lei. (BRASIL, 1966, *online*).

Na solidariedade, ocorrido o fato gerador, tem-se desde logo mais de uma pessoa ocupando a posição de sujeito passivo, como se dá nas hipóteses de “comunhão de interesses” de duas ou mais pessoas; realizado o fato gerador, todas essas pessoas figuram como sujeitos passivos solidários (AMARO, 2017).

A solidariedade não é caso de substituição nem de transferência, não se pode cogitar de substituição, já que ninguém é substituído, nem de transferência, pois a obrigação não se transfere de "A" para "B", em razão de certo evento. (AMARO, 2017).

Amaro, se reportando à classificação da solidariedade dada por Rubens Gomes de Sousa, entende que o doutrinador “talvez tenha querido referir-se, autonomamente, a situações de responsabilidade subsidiária, em que o terceiro (responsável) só é chamado para cumprir a obrigação se o devedor principal não puder fazê-lo.” (2017, p. 340).

O conceito de interesse comum não foi explicitado pela lei e é alvo de divergência: trata-se de interesse econômico ou jurídico?

Alguns autores, defendem a atribuição da responsabilidade solidária pelo pagamento do tributo entre o contribuinte pessoa jurídica e os seus sócios, com a justificativa de que há interesse comum em relação a fatos econômicos. Dentre esses defensores podemos citar Gilberto Etchaluz Villela (2002).

Paulo de Barros Carvalho (1996, p. 220), explicita o “interesse comum” previsto na norma tributária da seguinte forma:

[...] o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade

no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores [...]

Do ensinamento acima conclui-se que para estabelecer o vínculo da solidariedade prevista no art. 124, I do CTN deve haver ausência de interesses jurídicos contrapostos e que os titulares dos interesses estejam no mesmo polo da relação jurídica.

Por outro lado, Misabel Derzi (2005) ensina que a solidariedade não é um tipo de sujeição passiva por responsabilidade indireta, nem é uma forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, pois os devedores solidários não são terceiros, mas aqueles que realizam o próprio fato gerador do tributo. Essa é a razão do CTN ter disciplinado a matéria em seção própria, e não no capítulo que trata da responsabilidade.

1.3.2 Responsabilidade por substituição

A lei pode estabelecer casos de responsabilidade “por substituição” desde que observados os preceitos do art. 128 do CTN.

Rubens Gomes de Sousa, em seu *Compêndio de Legislação Tributária*, publicado em 1954, anotou que a substituição tributária

ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto. (*apud* PAULSEN, 2014b).

A responsabilidade por substituição ocorre quando a terceira pessoa responsável ocupa o lugar do contribuinte (substituído) antes da ocorrência do fato gerador. O responsável por substituição é o responsável pela obrigação tributária (obrigação de pagar), ficando o contribuinte substituto desonerado de quaisquer deveres.

A substituição tributária é justificada principalmente quando a fiscalização e arrecadação é difícil para a Administração Tributária pelos mais diversos fatores como por exemplo quando ocorre a pulverização de contribuintes.

1.3.3 Responsabilidade por sucessão

Disciplinada nos arts. 129 a 133 do CTN, a responsabilidade dos sucessores ocorre quando o “sucessor passa a ocupar a posição do antigo devedor, no estado em que a obrigação se encontrava na data do evento que motivou a sucessão” (AMARO, 2017, p. 350).

O sucessor assume todos os débitos tributários do sucedido, relativos a fatos geradores ocorridos antes da data do fato que motivou a sucessão, englobando créditos tributários lançados ou que vierem a ser lançados.

Como exemplo podemos citar o caso de extinção, fusão, transformação ou incorporação de uma pessoa jurídica ou o falecimento de uma pessoa física, que ocupavam posições passivas numa relação tributária, a pessoa sucessora passa a responder pela obrigação.

1.3.4 Responsabilidade de terceiros

A responsabilidade de terceiros está prevista no art. 134 e 135 do CTN.

As hipóteses arroladas no art. 134 referem-se a obrigações relacionadas a atos ou omissões de terceiros que, por isso, assumem a responsabilidade tributária, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondendo solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, a) os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; b) os tutores e os curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; c) os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; d) o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; e) o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo

concordatário; f) os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; g) os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

A responsabilidade de terceiros, prevista no art. 134, pressupõe duas condições: a primeira é que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação, e a segunda é que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou em relação a este tenha indevidamente omitido. (MACHADO, 2009).

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: [...] (BRASIL, 1966, *online*).

Constata-se aqui uma imprecisão terminológica do CTN. Se uma das características da solidariedade é a inexistência do benefício de ordem, não se pode designar “solidária” uma responsabilidade que depende da impossibilidade da exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. A rigor, portanto, a responsabilidade das pessoas enumeradas no dispositivo é subsidiária. (ALEXANDRE, 2012).

Por fim, o parágrafo único do art. 134 dispõe que as regras do caput só se aplicam em matéria de penalidades, às de caráter moratório (de mero atraso no adimplemento), ou seja, respondem pelo tributo e pela multa moratória. Já as multas punitivas (decorrentes de atos ilícitos), estarão sujeitas à regra da responsabilização pessoal do infrator.

Quanto ao art. 135, o CTN dispõe da seguinte forma:

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

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. (BRASIL, 1966, *online*).

Amaro (2017) entende que, por trazer a expressão “pessoalmente”, o art. 135 tem o sentido de excluir do polo 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. Assim entende que quando trata de responsabilidade pessoal essa não é compartilhada com o devedor "original" ou "natural"; não é o caso de responsabilidade subsidiária do terceiro, nem de responsabilidade solidária; somente o terceiro responde, "pessoalmente". Esse é o mesmo entendimento do jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho. (grifo nosso).

Entretanto, coadunamos da interpretação da maioria da doutrina e da jurisprudência no sentido de que a responsabilidade do art. 135, III do CTN é subsidiária (supletiva), devendo ser tomada todas as providências necessárias para cobrar do contribuinte e somente em caso de insucesso cobrar do responsável.

Para que incida o dispositivo do art. 135 é necessário que haja a prática de ato para o qual o terceiro não detinha poderes, ou de ato que tenha infringido a lei, o contrato social ou o estatuto de uma sociedade. Se inexistir esse ato irregular, não cabe a invocação do preceito em tela. Poderá aplicar-se, porém, o disposto no art. 134, que se contenta com a participação (por ação ou omissão) do terceiro para responsabilizá-lo subsidiariamente. (AMARO, 2017).

A grande dificuldade está em definir a quais atos se refere o art. 135:

É intuitivo que há de se tratar de atos praticados em nome de outrem (o representado, preponente, administrado, mandante, que seria o 'contribuinte') pelo terceiro (administrador, mandatário etc.): Com excesso de poderes, por exemplo, mas em nome do administrado, do mandante etc. com violação da lei, mas também em nome de outrem. Com infringência do contrato ou estatuto, mas sempre em nome da sociedade. Muitas hipóteses se enquadram em mais de uma dessas situações: um ato praticado com excesso de poderes pode violar, a um só tempo, o estatuto e a lei; [...] Para que a responsabilidade se desloque do contribuinte para o terceiro, é preciso que o ato por este praticado escape totalmente das atribuições de gestão ou administração. O que frequentemente se dá em situações nas quais o representado ou administrado é [...], vítima de ilicitude praticada pelo representante ou administrador. (AMARO, 2017, p. 358).

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem posição no sentido de que a simples ausência de pagamento de tributo devido, por si só, não configura, a responsabilidade do sócio-gerente. Também é entendimento da mesma corte a hipótese de responsabilização do sócio-gerente na dissolução irregular da sociedade.

Conclui-se com relação à responsabilização do dirigente da pessoa jurídica que esta ocorre se o mesmo extrapolar suas atribuições previstas no estatuto, contrato social ou na lei. A responsabilidade pelos tributos daí decorrentes é subsidiária do infrator, respondendo com seu patrimônio próprio após tentativa infrutífera de cobrança do contribuinte.

1.3.5 Responsabilidade por infrações

Os arts. 136 e 137 do CTN tratam da chamada responsabilidade tributária por infrações (multas fiscais). Aqui não incluem o tributo em si.

Art. 136. 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.

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. (BRASIL, 1966, *online*).

A responsabilidade por infrações, em regra, tem como característica a objetividade do ilícito fiscal (teoria da responsabilidade objetiva), ou seja, não há a necessidade de verificar a presença do elemento subjetivo (dolo ou culpa), ressalvado os casos em que a lei preveja a demonstração do elemento subjetivo para se infligir a pena (SABBAG, 2017).

Outra característica é o caráter pessoal do agente, excluindo a responsabilidade da pessoa jurídica conforme art. 136 do CTN. O dispositivo prevê o apenamento do agente responsável, deslocando para este o alvo da punição pela infração, que deve se submeter à sanção imposta. Quanto ao sujeito passivo principal, permanece como responsável pelo tributo devido. (SABBAG, 2017).

O art. 137, estabelece o caráter pessoal da responsabilidade por infrações que configuram também crimes ou contravenções, definidas por dolo específico ou que envolvam o dolo específico dos representantes contra os representados (PAULSEN, 2014a).

Aqui, as pessoas impropriamente designadas como responsáveis por infrações são, na realidade, as pessoas que cometeram tais infrações, tendo com estas relação pessoal e direta. Nessa linha, utilizando literalmente as definições do parágrafo único do art. 121 do CTN, essas pessoas denominadas responsáveis seriam, na realidade, contribuintes. Assim a palavra “responsável”, nesses casos, deve ser entendida em seu sentido comum (amplo). (ALEXANDRE, 2012).

Para concluir, não se deve confundir as hipóteses de responsabilidade previstas no art. 135 do CTN com as previstas no art. 137. O vício do qual decorre a aplicação do art. 135 está no fato do agente praticar um ato extrapolando os limites legais, estatutários ou contratuais, de forma que o ato praticado não tem necessariamente conteúdo ilícito, residindo o vício na ausência de legitimação para sua prática. Já se o agente pratica um ato de conteúdo ilícito, com o dolo específico de prejudicar a empresa que dirige, será responsável pela penalidade pecuniária. Incide nesse caso o art. 137. (ALEXANDRE, 2012).

CAPÍTULO II - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES DAS SOCIEDADES LIMITADAS E DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS

As sociedades limitadas e as sociedades anônimas têm grande importância pelo fato de serem formas de sociedades empresárias com grande participação na atividade econômica. São pessoas jurídicas personalizadas distintas da figura dos seus sócios ou acionistas e que possuem autonomia patrimonial. Daí a importância do estudo da responsabilização dos seus administradores frente ao Direito Empresarial e em especial ao Direito Tributário.

Após a exposição no primeiro capítulo sobre o conceito e sobre os tipos de responsabilidade tributária, neste capítulo será analisado a abrangência da responsabilidade tributária dos administradores das sociedades limitadas e sociedades anônimas segundo o Direito Empresarial e o Direito Tributário; será abordado a natureza da responsabilidade tributária dos administradores; quando se caracteriza o excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto para configurar a responsabilidade tributária do administrador, e, ao final será tratado o tema do incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

2.1 Responsabilidade tributária dos administradores segundo o Direito Empresarial

A Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76) em seu art. 158, prevê a responsabilização civil dos administradores nos mesmos termos do art. 135, III, do CTN, quando proceder com culpa ou dolo ou com violação da lei ou do estatuto.

O Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/2002) disciplina certas particularidades incidentes sobre a figura do administrador trazendo dispositivos na questão da responsabilização. Abaixo reproduzimos os artigos da Lei 10.406/2002 que tratam da matéria:

Art. 1.011. O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.

Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções. (BRASIL, 2002, *online*).

Portanto, os administradores das sociedades limitadas e das sociedades anônimas deverão ter o dever de diligência e lealdade para com a sociedade e responderão perante a sociedade e terceiros caso venham prejudicá-los em atos de gestão por sua culpa ou dolo.

Segundo Ives Gandra Martins (2015), a lei fala em “excesso de poderes” e em “infração à lei, contrato social ou estatuto”, o que vale dizer, à lei emanada dos poderes públicos e aquela válida apenas entre os particulares, por acordo mútuo, como são os estatutos sociais de uma sociedade por ações ou contrato social de uma sociedade de pessoas.

Segundo Coelho (2015), dentre os credores não negociais (por exemplo: o Fisco, empregados e titulares do direito à indenização), o direito positivo cuida apenas do credor tributário. Apenas ele pode invocar, na proteção de seus créditos, tratamento que afaste a regra da limitação da responsabilidade dos sócios. Quer dizer, só cabe, considerar como exceções válidas à responsabilidade limitada dos sócios, os casos previstos em lei, como no art. 135, III do CTN.

Os administradores da sociedade limitada não são responsáveis pelos débitos da sociedade, seja qual for a natureza deles, porém respondem perante a sociedade e terceiros por danos que decorrem de atos praticados com excesso poder, com violação da lei ou do contrato social (GONÇALVES NETO, 2016).

O administrador, no desempenho de suas atribuições, deve agir com o zelo que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seu próprio negócio. Se o administrador age estritamente dentro dos parâmetros da boa

gestão, é manifesto que não pode estar sujeito a responder por débitos fiscais que venham onerar a sociedade durante sua gestão. Isso basta para reforçar a conclusão de que o fato de exercer a administração não é fundamento algum para justificar a assunção de responsabilidade por dívidas da sociedade por quem a administra. (GONÇALVES NETO, 2016).

O art. 135, III, do CTN permite atingir a pessoa do diretor, gerente ou representante da empresa, à luz da teoria da desconsideração da pessoa jurídica. No entanto, a regra é a personificação jurídica da sociedade e, por isso, esta é quem deve responder pelas obrigações sociais. Assim, a referida teoria, prevista no art. 50 do Código Civil, deve ser suscitada em caráter excepcional, ou seja, apenas no caso de o administrador se valer do véu da personalidade jurídica para agindo com má-fé, prejudicar credores da sociedade (SABBAG, 2017).

2.2 Responsabilidade tributária dos administradores segundo o Direito Tributário

Assim como o simples sócio sem poder de gerência, os diretores de períodos anteriores ou posteriores ao fato gerador não podem ser responsabilizados pessoalmente. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão da sociedade pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

O mero inadimplemento da obrigação tributária não é condição suficiente para enquadrar no art. 135, III, do CTN, uma vez que diz respeito à atuação normal da empresa, inerente ao risco do negócio, à existência ou não de disponibilidade financeira no vencimento. (PAULSEN, 2014b).

O Administrador é responsável pelas obrigações tributárias da sociedade quando este, por exemplo, desvia o dinheiro destinado ao recolhimento dos tributos para outras finalidades, como para a antecipação de lucros, aplicações financeiras, etc. Por outro lado, não haverá responsabilidade do administrador, se o inadimplemento da obrigação tributária decorreu, por motivo não imputável à administração, como por exemplo, a falta de recursos no caixa da sociedade.

Coaduna com esse mesmo entendimento a Súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça (STJ): “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. (Súmula 430. Primeira Seção. Julgado em 4/03/2010. DJe 13/05/2010. RepDJe 20/05/2010).

O artigo 135 do CTN fala em ação com violação de lei da qual resulte obrigação tributária. O fundamento principal que corrobora a tese dos que defendem o não enquadramento da responsabilização pela simples falta de pagamento de tributo é que, em primeiro lugar, a omissão de pagar tributo não é fato gerador de tributo pois a obrigação já surgiu e apenas não há sua solvência, e, em segundo lugar, o dispositivo fala de ato do qual decorra obrigação tributária, e não em omissão, ao contrário do que dispõe por exemplo o art. 134.

Da mesma forma que o mero inadimplemento, a falência não constitui ato ilícito, não podendo ser invocada pelo Fisco para justificar a incidência do art. 135, III, do CTN.

Por outro lado, a dissolução irregular tem sido considerada causa para o redirecionamento da execução contra o sócio gerente nos tribunais superiores. Neste sentido a súmula 435 do STJ, *in verbis*:

Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. (Súmula 435. Primeira Seção. Julgado em 14/04/2010. DJe 13/05/2010).

O art. 128 do CTN permite ao legislador ordinário que estabeleça outras hipóteses de responsabilidade tributária além daquelas estabelecidas pelo próprio CTN, atendendo aos preceitos gerais estabelecidos no referido artigo, entretanto, jamais poderá dispor de modo diverso sobre os casos já previstos no CTN.

2.3 Natureza da responsabilidade dos administradores com base no art. 135, III do CTN

A conclusão acerca da natureza da responsabilidade influenciará diretamente nos critérios e na própria existência de responsabilidade pessoal do administrador.

Segundo a doutrina e a jurisprudência são várias as posições acerca da natureza jurídica da responsabilidade do administrador, nos termos do art. 135, III, do CTN. Merece destaque a natureza pessoal, solidária, por substituição, sancionatória, subsidiária e fiduciária.

Os autores que defendem que a responsabilidade tributária dos administradores é pessoal, argumentam que a mesma está expressamente prevista no art. 135, caput, do CTN. O referido dispositivo dispõe expressamente: “são pessoalmente responsáveis [...]”.

Ives Gandra da Silva Martins (2013), em corrente minoritária, entende que a responsabilidade dos administradores é pessoal, total e exclusiva, ou seja, a responsabilidade das pessoas jurídicas é excluída no fato de que o artigo fala em responsabilidade pessoal e, também, pelo fato de que o artigo cuida de atos praticados de forma dolosa contra os interesses dos contribuintes representados.

No mesmo sentido é a opinião de Aliomar Baleeiro, quando afirma que é caso de responsabilidade por substituição e não apenas solidariedade. As pessoas do art. 135 passam a ser os responsáveis ao invés de contribuintes (1970 *apud* MARTINS, 2013, p. 288).

Segundo Eduardo Sabbag (2017) a responsabilidade dos administradores com base no art. 135, III do CTN, é pessoal e exclusiva (não solidária). A responsabilidade se pessoaliza, rechaçando o benefício de ordem e fazendo com que o ônus não recaia sobre o contribuinte, e sim sobre o responsável, visto que aquele foi vítima de atos abusivos, ilegais ou não autorizados por aqueles que o representam. Esse é o mesmo entendimento de Renato Lopes Becho (2014).

Em sentido contrário, Hugo de Brito Machado (2009), entende que, por força do art. 128 do CTN, a lei pode atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este a responsabilidade em caráter supletivo. Portanto, não cabe a exclusão da pessoa jurídica da relação tributária no caso do art. 135, III, do CTN, pois a lei não a excluiu expressamente quando atribuiu a responsabilidade para o terceiro infrator.

A responsabilidade tem natureza subjetiva, à medida que o administrador somente será responsabilizado quando praticar ato abusivo e estando presentes os demais pressupostos necessários para a responsabilização (BERNARDON; PERIN, 2000 *apud* BODNAR, 2011, p. 107).

No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2016, p. 641), textualmente afirma: “Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva, e sim subjetiva, ou seja, dolosa”.

Outros autores, entretanto, sustentam que a responsabilidade é solidária e objetiva, ou seja, o sócio é sujeito passivo direto da obrigação tributária, independentemente da prática de ato abusivo. Citem-se como defensores dessa corrente Leon Frejda Szklarowsky, Vladimir Passos de Freitas e Gilberto Etchaluz Villela. Como argumento para atribuir a responsabilidade solidária invocam o art. 124, I, do CTN (interesse comum na situação). Essa tese não tem aceitação na jurisprudência. (BODNAR, 2011).

Os autores Rosa Junior, Élcio Reis e Yoschiaki Ichihara, e outros, defendem que a responsabilidade seria por substituição, uma vez que a cobrança do crédito do administrador afastaria a obrigação da pessoa jurídica. (BODNAR, 2011).

Eduardo Fortunato Bim, Paulo de Barros Carvalho, João Casilo, Luiz Cesar Souza de Queiroz e Bernardo Ribeiro de Moraes, dentre outros, sustentam que a responsabilidade é de sanção imposta ao administrador pelo uso abusivo da pessoa jurídica em prejuízo do Fisco. (BODNAR, 2011).

Outros autores negam a natureza tributária da responsabilidade, defendem que o responsável tributário é um garantidor fiduciário do crédito tributário, dentre os que defendem esta tese se destacam Renato Lopes Becho e Alfredo Augusto Becker. (BODNAR, 2011).

No 5º Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, em outubro de 1980, prevaleceu o entendimento de que o art. 135 trata de hipótese de substituição, implicando em responsabilização do responsável e a exoneração da pessoa jurídica.

No entanto, grande parte da doutrina e a jurisprudência (STJ) defendem que a natureza da responsabilidade dos administradores é subsidiária (supletiva), ou seja, somente será invocada quando necessária, face à impossibilidade de cobrança direta da pessoa jurídica pelo esgotamento de seus bens. Dentre os autores que defendem esta corrente temos Sacha Calmon Navarro Coêlho, Ives Gandra da Silva Martins, Leandro Paulsen e Amador Paes de Almeida.

2.4 A dificuldade na presunção do excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto

Segundo SABBAG (2017) o excesso de poder ocorre quando o administrador age por conta própria, extrapolando os poderes que a norma legal, contratual ou estatutária lhe confere e a infração à lei, contrato social ou estatuto ocorre pela atuação dolosa (infração subjetiva) do administrador, devendo ser provada, não se admitindo a forma presumida.

Para Maria Rita Ferragut (2017a), dolo é a vontade consciente de praticar a conduta típica, e, com isso, obter determinado resultado, ou seja, de realizar os elementos constantes do tipo legal (*in casu*, fraude ou sonegação) ou assumir o risco de produzi-lo (previsibilidade do resultado). É somente a partir da identificação do dolo que algumas condutas podem ser tipificadas como criminosas e os administradores responsabilizados pelos tributos devidos em decorrência de fatos jurídicos tributários praticados pelas pessoas jurídicas.

Bodnar (2011) ensina que as condições principais para a imputação de responsabilidade tributária são: a existência de responsabilidade a cargo da pessoa jurídica; a condição de administrador; a prática de ato abusivo; o dano e impossibilidade de reparação pela pessoa jurídica; o elemento subjetivo: dolo ou culpa; e, a conexão da atividade do responsável com o fato imponible.

Ato abusivo é a conduta dolosa ou culposa praticada pelo administrador, que implique dilapidação do patrimônio da pessoa jurídica, em prejuízo dos credores e para que o administrador seja responsabilizado, é imprescindível a existência de dano ou prejuízo para a Fazenda Pública, em função da conduta perpetrada na

gestão do negócio devendo haver conexão entre as atribuições do responsável com o fato imponible, ou seja, será necessário que o administrador esteja diretamente vinculado ao fato imponible com poderes concretos de influenciar positivamente a relação jurídica. (BODNAR, 2011).

Devido ao caráter subsidiário da responsabilidade do administrador, deverá ser provado a impossibilidade de reparação do dano diretamente pela pessoa jurídica (BODNAR, 2011). Em sentido contrário SABBAG (2017) rechaça o benefício de ordem, fazendo com que o ônus recaia pessoalmente sobre o responsável.

Dessa forma, não comporta o benefício de ordem principalmente pelo fato do *caput* do artigo 135 do CTN falar em responsabilidade pessoal. Nesse sentido, não há necessidade de buscar a reparação primeiramente da pessoa jurídica. Na prática é comum a Fazenda Pública buscar primeiro os bens da sociedade para só depois redirecionar para os administradores, porém, caso o nome do administrador já esteja incluído no título executivo (Certidão de Dívida Ativa), a execução poderá ser primeiramente ajuizada contra o administrador, sem benefício de ordem.

A atuação com culpa decorre da realização de atos gerenciais sem o devido zelo ou cuidado que seria razoável esperar do homem probo comum. A atuação dolosa pressupõe a vontade deliberada do administrador em praticar os atos que acarretaram prejuízos (MATIAS 2001 *apud* BODNAR, 2011).

Para Eduardo Fortunado Bim (2001), agir com culpa ou dolo é infringir o dever de diligência, de bom administrador, de cuidado que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios, causando prejuízo ao Erário.

Segundo Humberto Theodoro Junior, citado por BODNAR (2011), a culpa ou dolo do administrador deve ser demonstrado pela Fazenda Pública por meio de fatos concretos, não podendo ser presumidos, especialmente em se tratando de responsabilidade de natureza sancionatória, os quais deverão estar sempre ancorados nos princípios da culpabilidade e tipicidade cerrada.

A despeito de boa parte da doutrina defender a existência do dolo para efeitos da responsabilização do administrador, a jurisprudência maciça do STJ vem no sentido de exigir tão somente a infração à lei (ato ilícito), o que pode ser tanto decorrente de ato doloso como de ato culposos, embora possua alguns julgados em sentido contrário exigindo a prova do dolo. De qualquer modo a prova do ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda pública tanto em caso de culpa como de dolo.

Logo, a responsabilização do administrador pode ser tanto em caso de dolo como de culpa. A culpa decorre do administrador agir com desídia ou sem o cuidado que qualquer pessoa em sua normalidade deveria ter com a gestão da sociedade.

Hugo de Brito Machado, em artigo intitulado Responsabilidade dos sócios gerentes nas sociedades limitadas (2000 *apud* BODNAR, 2011), entende que, quando o dispositivo do artigo 135 faz referência à infração à lei, refere-se apenas à lei societária. Entende por violação à lei, a ofensa à lei societária que disciplina os poderes de gerência, e infração ao contrato, o desrespeito ao contrato social ou estatuto social da pessoa jurídica correspondente.

Em contraposição, Bodnar (2011) entende que o posicionamento reducionista de Machado não está em sintonia com uma interpretação axiológica da responsabilização dos sócios nos termos preconizados no CTN, a qual tem como preocupação central a de colocar o crédito tributário a salvo de atos ilícitos que impeçam a sua satisfação.

Assim, a responsabilização do art. 135 no que se refere aos atos praticados em violação à lei, diz respeito não só à lei societária, mas a qualquer lei de que resulte em consequências tributária (obrigação tributária).

A atual jurisprudência, principalmente do STJ, tem reconhecido que o simples inadimplemento não caracteriza infração à lei a justificar a responsabilização dos administradores, considerando o princípio da separação patrimonial, salvo quando acompanhados de condutas dolosas ou culposas, a exemplo da sonegação fiscal e outras fraudes ou naqueles casos em que possa estar configurada a

apropriação indébita. Esse é o entendimento de diversos autores dentre os quais podemos citar Hugo de Brito Machado (2009).

No caso de dissolução irregular da sociedade, parte da doutrina e a jurisprudência dos tribunais, a exemplo da Súmula 435 do STJ, têm admitido a responsabilização do sócio-gerente ou administrador. A dissolução irregular ocorre quando por exemplo, a empresa deixa de funcionar em seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes.

Bim (2001) entende que considerar de forma presuntiva que a dissolução irregular da empresa caracteriza infração à lei é inconstitucional e ilegal, especialmente tendo em vista a realidade social. Fundamenta suas conclusões no princípio constitucional da presunção de inocência e na ausência de norma legal estabelecendo que a dissolução irregular da empresa caracteriza a responsabilidade do administrador.

Bodnar (2011) defende que, de acordo com o atual sistema de imputação de responsabilidade tributária ao sócio-administrador, a simples dissolução irregular não caracteriza ato abusivo, quando não restar demonstrada a presença dos pressupostos para a responsabilização, especialmente o nexo de causalidade entre o fato (dissolução irregular) e o dano (inadimplemento tributário).

Desse modo, havendo provas de que houve dissolução irregular da sociedade está caracterizada a infração à lei, e, portanto, é cabível a responsabilização dos administradores responsáveis pela sociedade à época da dissolução.

2.5 A responsabilidade tributária e o incidente de desconsideração da personalidade jurídica

Segundo Coelho (2015), a sociedade empresária, em razão de sua natureza de pessoa jurídica, isto é, de sujeito de direito autônomo em relação aos

sócios, pode ser utilizada como instrumento na realização de fraude ou abuso de direito. Com o objetivo de coibir esse tipo de fraude, sem comprometer o próprio instituto da separação da personalidade jurídica, isto é, sem questionar a regra da separação de sua personalidade e patrimônio em relação aos seus membros, utiliza-se a teoria da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard doctrine* ou *piercing the veil*).

A teoria não nega o princípio da separação patrimonial, apenas desconsidera a personificação em situações extremas, quando presentes os pressupostos autorizadores, servindo como garantia da própria existência da pessoa jurídica. Objetiva-se desconsiderar o princípio da separação patrimonial entre a pessoa jurídica e os seus membros, imputando a responsabilidade patrimonial diretamente ao responsável pela prática de condutas lesivas executadas com infração à lei ou abuso de direito, ou seja, por ato abusivo. (BODNAR, 2011).

Rubens Requião, em sua obra Aspectos Modernos de Direito Comercial, faz referência ao art. 135 do CTN, como sendo o embrião da desconsideração da pessoa jurídica. (REQUIÃO 1977 *apud* BODNAR, 2011).

O Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/1990), em seu art. 28, trouxe a previsão da aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, determinando suas hipóteses de aplicação quando diante de relações consumeristas.

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard of legal entity*) foi incorporada expressamente ao Código Civil Brasileiro de 2002, em seu art. 50, abaixo transcrito:

Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica. (BRASIL, 2002, *online*).

Martins (2011), discorrendo sobre a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário, destaca que essa doutrina é aplicada na hipótese de responsabilidade por fraude à lei, em que a falta de recolhimento do tributo deriva de evasão tributária.

Zelmo Denari (2011) entende que a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, corresponde à doutrina da *disregard of legal entity* (desconsideração da personalidade jurídica), que permite ao julgador desconsiderar a personalidade jurídica da empresa e responsabilizar pessoalmente os diretores e gerentes de sociedades de capital (sociedades anônimas ou limitada).

Para Renato Becho (2014), a doutrina da desconsideração da personalidade jurídica não precisou ser transposta para a legislação tributária, pois há uma ferramenta legal mais forte no CTN, largamente utilizada pelas autoridades fiscais, para solucionar as questões em que se busca a despersonalização, que é o lançamento tributário com base no art. 149, VII do referido diploma legal. Como exemplo, em dada operação comercial, se a pessoa jurídica foi utilizada com desvio de finalidade ou se houve confusão patrimonial entre sócio e sociedade, o Fisco lança ou revê de ofício o lançamento (se já constituído) em nome da pessoa física, sem precisar pedir ao Judiciário, como ocorre no Código Civil. Se o lesado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial for o Fisco, seu representante simplesmente desconsiderará a personalidade jurídica e constituirá o crédito tributário sem se ater aos vícios do negócio jurídico (dolo, fraude ou simulação).

Comparando os institutos da desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária de terceiros verifica-se grandes semelhanças entre ambos, merecendo destaque os objetivos, a imputação da responsabilidade, o princípio da separação patrimonial, os institutos de proteção da pessoa jurídica, a aplicação excepcional, e, ainda questões processuais. (BODNAR, 2011).

Assim, a despeito de grande parte da doutrina defender a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica na responsabilidade tributária, uma boa parcela de autores tem entendimento contrário e defendem que, de acordo com a técnica utilizada pelo CTN, a lei imputa diretamente a responsabilidade ao sócio, sem a necessidade de desconsiderar a personalidade jurídica.

CAPÍTULO III – A ATRIBUIÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA EM INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL

Um dos principais debates no tema referente à responsabilidade tributária dos administradores das sociedades comerciais é definir até que ponto cabe a responsabilidade dessas pessoas na execução fiscal, com o fim de garantia do crédito tributário. Há algumas dissonâncias de posicionamento entre a jurisprudência administrativa e judicial, a Fazenda Pública e a doutrina pátria.

Além da responsabilidade dos administradores, outro tema que desperta interesse, e que será aqui debatido, é o alcance da responsabilidade dos advogados e contadores nos ilícitos tributários.

3.1 Alcance da responsabilidade tributária dos administradores em instância administrativa nos casos do art. 135, III, do CTN (posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em caso de fraude)

O posicionamento geral do Fisco na aplicação do art. 135, III, do CTN, conforme se extrai da Nota GT Responsabilidade Tributária nº 1, de 17 de dezembro de 2010, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal do Brasil e o Parecer/PGFN/CRJ/CAT/ nº 55/2009, (documento interno), em resumo, é a atribuição da responsabilidade ao administrador quando este comete ato ilícito decorrente de infração à lei, ao estatuto ou contrato social, excesso de poderes ou dissolução irregular da sociedade. Essa responsabilidade é solidária com a pessoa jurídica e correspondente aos fatos ocorridos no período de sua gestão como administrador e não será aplicada pelo simples inadimplemento da sociedade.

Ainda, de acordo com a norma anteriormente citada, o elemento subjetivo é o dolo gênero, o que pode envolver tanto o dolo como a culpa, cabendo à Fazenda Pública provar a prática do ato e a responsabilidade poderá ser aplicada tanto ao administrador de direito quanto ao administrador de fato.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem se posicionado na forma dos julgados a seguir colacionados no que se refere ao tema da responsabilidade tributária.

Sobre a ausência de comprovação do dolo, o CARF decidiu pela exclusão da responsabilidade nos seguintes termos:

Ementa: RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. ART. 135, III DO CTN. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE CONDUITA DOLOSA. IMPROCEDÊNCIA. Inexistindo motivação ou prova de que a pessoa praticou conduta dolosa que caracterize excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatuto social, não há que se falar em responsabilidade tributária dos sócios, ainda que detenha poderes de gestão. (CARF. Recurso Voluntário. Acórdão nº 1201-002.249. Relator Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães. Data da sessão em 12/06/2018).

O motivo da exclusão da responsabilidade imputada ao sócio administrador foi o fato da fiscalização não ter demonstrado em que medida o sócio representante agiu em infração a lei, ou em contrariedade aos limites do desempenho de sua função de gestor.

Dolo é a vontade consciente de praticar a conduta típica, e, com isso, obter determinado resultado. De acordo com o julgado, somente a partir da identificação do dolo é que algumas condutas podem ser tipificadas como criminosas e os administradores responsabilizados.

Sobre o simples inadimplemento da empresa expomos a seguinte decisão do CARF:

Ementa: SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA A ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA. ART. 135, III, DO CTN. SIMPLES INADIMPLEMENTO. IMPOSSIBILIDADE. **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. Precedente do STJ no REsp 1.101.728/SP julgado no rito do art. 543C do CPC/1973. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Inteligência do Enunciado nº 430 da Súmula do STJ. (CARF. Recurso Voluntário. Acórdão nº 1301-003.295. Relator Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto. Data da sessão em 15/08/2018). (grifo nosso).

Na esteira do voto do relator, foi considerado que não houve comprovação do dolo essencial à imputação de responsabilidade com fulcro no art. 135, III do CTN, mas mero inadimplemento. Nesse caso, conforme exposto, não cabe a responsabilização do administrador em conformidade com jurisprudência dos tribunais superiores e em especial à súmula 430 do STJ.

A atual jurisprudência, principalmente do STJ, tem reconhecido que o simples inadimplemento não caracteriza infração à lei a justificar a responsabilização dos administradores, salvo quando acompanhados de condutas dolosas ou culposas, a exemplo da sonegação fiscal e outras fraudes ou naqueles casos em que possa estar configurada a apropriação indébita.

No acórdão seguinte, o CARF, em decisão sobre fraude cometida por administrador, assim decidiu:

Ementa: RESPONSABILIDADE. ADMINISTRADORES. Nos termos do art. 135 do CTN, respondem pelos créditos tributários os administradores da pessoa jurídica atuada por atos praticados com **infração de lei**, no caso, em face da **fraude perpetrada para reduzir o montante de tributo a recolher** envolvendo várias empresas do mesmo grupo econômico. (CARF. Recurso Voluntário. Acórdão nº 3402-005.556. Relatora Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula. Data da sessão em 30/08/2018). (grifo nosso).

O relator, neste caso, entendeu que não se trata de caso de mera falta de pagamento de tributo, mas de atos contrários à lei em face da fraude perpetrada, prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64, caracterizada por atos dolosos dos dirigentes da empresa atuada tendentes a ocultar o valor total tributável das operações.

A responsabilização do art. 135, no que se refere aos atos praticados em violação à lei, diz respeito a qualquer lei de que resulte em consequência tributária.

Em outra decisão sobre atos praticados com infração à lei ou excesso de poderes e sobre a natureza solidária da responsabilidade, o CARF assim decidiu:

Ementa: SÓCIO ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO A LEI. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 135, INCISO III, CTN. Comprovado que o sócio da pessoa jurídica, no exercício da administração em nome desta, **praticou dolosamente infração à lei**, cujo desrespeito implica a ocorrência dos fatos jurídicos tributários, cabe a manutenção da pessoa física no polo passivo da relação tributária, **respondendo solidariamente com a empresa** pelo auto de infração lavrado. (CARF. Recurso Voluntário. Acórdão nº 2401-005.668. Relator Conselheiro Cleber Alex Friess. Data da sessão em 07/08/2018). (grifo nosso).

No voto condutor do relator consta que o administrador da sociedade designado no contrato social, foi responsável por transgressões conscientes à lei, as quais têm o condão de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador do tributo e a excluir ou modificar as suas características essenciais, a fim de evitar a subsunção à regra matriz de incidência da norma. Tais atos praticados com infração à lei pelo administrador mantêm conexão com a ocorrência dos fatos jurídicos tributários objeto do lançamento fiscal. Dessa forma, uma vez cumpridos os requisitos do art. 135 do CTN, o administrador responderá solidariamente com sociedade pelos tributos devidos.

Os que defendem a natureza da responsabilidade solidária no caso do art. 135, III do CTN, a exemplo de Hugo de Brito Machado, argumentam, dentre outros fatores, que esta ocorre por força do art. 128 do CTN, visto que o art. 135 não excluiu a responsabilidade da pessoa jurídica, portanto, esta se mantém.

No mesmo sentido, sobre a solidariedade da responsabilidade, foi exarado a seguinte decisão pelo mesmo tribunal administrativo:

Ementa: ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO ADMINISTRADOR DE FATO. ART. 135, III. CABIMENTO. NATUREZA DA RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR. EXCLUSÃO DA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

A jurisprudência deste Conselho é firme no sentido de que a **responsabilidade dos sócios, gerentes ou administradores (sejam formais ou de fato), prevista no art. 135, III é solidária e não exclui do polo passivo a pessoa jurídica administrada. [...]** Com relação à **infração à lei**, esta resta mais do que caracterizada, não apenas do ponto de vista da utilização de empresas e **contratos fictícios na prestação de serviços, com vistas ao pagamento de**

propinas, em violação à lei penal, como pela utilização como despesas dedutíveis os pagamento efetuados que, sabidamente não correspondiam à despesas efetivas, infringindo a legislação tributária.[...]. (CARF. Recurso Voluntário e Recurso de Ofício. Acórdão nº 1302-002.549. Relator Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado. Data da sessão em 20/02/2018). (grifo nosso).

A responsabilidade poderá ser aplicada tanto ao administrador de direito como ao administrador de fato. Houve por parte do administrador de fato vontade consciente (dolosa) de praticar a conduta típica de fraude à lei tributária e de violação à lei penal, portanto correta a atribuição da responsabilidade tributária de forma solidária com a sociedade, sem prejuízo da responsabilização do agente na esfera penal.

Ainda, sobre a solidariedade e em sentido contrário à decisão anterior, foi exarado o seguinte acórdão responsabilizando de forma pessoal e exclusiva o administrador, o que indica ser uma posição minoritária da jurisprudência administrativa e também judicial:

Ementa: RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA. SÓCIOS ADMINISTRADORES.

Constatada a prática de atos praticados pelo administrador da empresa com **excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos**, nos termos definidos no artigo 135 do Código Tributário Nacional, que dão origem ao nascimento de obrigação tributária, àquele administrador deve ser imputada a **responsabilidade pessoal** pelo pagamento do crédito tributário. (CARF. Recurso Voluntário e Recurso de Ofício. Acórdão nº 1302-002.661. Relator Conselheiro Flavio Machado Vilhena Dias. Data da sessão em 15/03/2018). (grifo nosso).

No voto condutor, o relator concluiu pela responsabilidade pessoal com base na interpretação literal e sistemática do ordenamento legal. Expressou que sua posição não prevalece nas decisões do Poder Judiciário, mas que no caso em tela, entende não haver dúvidas quanto à imputação de responsabilidade exclusiva ao administrador.

Conforme exposto no voto, o relator tem consciência de que sua posição é contrária à posição da esfera judicial. Os doutrinadores que defendem essa corrente, que diga-se de passagem é minoritária, argumentam que o artigo dispõe expressamente sobre a responsabilidade pessoal e cuida de atos praticados de

forma dolosa contra os interesses dos contribuintes representados, sendo estas vítimas de atos abusivo, ilegais ou não autorizados.

Sobre os pressupostos da responsabilidade de terceiros, foi exarado a seguinte decisão:

Ementa: CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NORMA DE INCIDÊNCIA SOBRE O FATO GERADOR E NORMA DE INCIDÊNCIA SOBRE A CONDUTA ILÍCITA PRATICADA POR TERCEIRO NÃO INTEGRANTE DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA.

[...] Assim, não se pode confundir os fatos que desencadeiam a aplicação da regra-matriz de incidência tributária, resultando na obrigação de pagar tributo pelo sujeito passivo indicado no artigo 121, I e II, do CTN, com os fatos que desencadeiam a incidência da regra-matriz de responsabilidade tributária de terceiro por atos ilícitos, indicados nos artigos 135 e 137 do CTN. São duas normas distintas com pressupostos de fato e sujeitos próprios.

RESPONSABILIDADE DE TERCEIRO POR ATO ILÍCITO. PRESSUPOSTOS, LIMITES E REQUISITOS.

A responsabilidade tributária de terceiro pela prática de ato ilícito não decorre do simples inadimplemento do tributo, mas sim de conduta ilícita que deve ser devidamente descrita, com identificação de seu agente e do nexa causal entre a conduta ilícita e o não pagamento do tributo pelo contribuinte direto.

(CARF. Recurso Voluntário. Acórdão nº 1402-001.430. Relator Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva. Data da sessão em 07/08/2013).

Para que incida o dispositivo do art. 135 é necessário que haja a prática de ato para o qual o terceiro não detinha poderes, ou de ato de que resulta em infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto de uma sociedade. Se inexistir esse ato irregular, não cabe a invocação do preceito em tela.

Assim, em sede administrativa, a responsabilidade tributária do administrador é aplicada no caso de prática de ato ilícito que ensejou a obrigação tributária, não decorrente do simples inadimplemento do tributo, mas sim da conduta ilícita que deve ser devidamente descrita, com identificação de seu agente e do nexa causal entre a conduta e o não pagamento do tributo.

3.2 Posicionamento das instâncias judiciais superiores em matéria de responsabilidade tributária

No momento da cobrança do crédito tributário, na execução fiscal, as

procuradorias da Fazenda, havendo insucesso na cobrança, tentam redirecionar a execução para os administradores da pessoa executada.

As Súmulas do STJ nº 430 e 435 foram editadas com o fim de uniformizar as decisões judiciais no que se refere à responsabilização dos administradores em matéria tributária.

A Súmula 430 ratifica o entendimento de que o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Já a Súmula nº 435 expressa que presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando assim o redirecionamento da execução fiscal para o sócio gerente.

O STJ definirá, na modalidade de recursos repetitivos, quais as hipóteses em que o sócio administrador responderá pela dívida tributária da empresa. Apesar de a Corte já possuir jurisprudência sobre esse tema, o julgamento do caso será importante porque servirá de orientação aos demais tribunais do país.

O Recurso Especial nº 1.377.019/SP, de relatoria da Ministra Assusete Magalhães, afetado ao rito dos recursos repetitivos, em 26/09/2016, representativo do Tema n. 962/STJ, resolverá a controvérsia assim identificada:

[...] possibilidade de redirecionamento da execução fiscal contra o sócio que, apesar de exercer a gerência da empresa devedora à época do fato tributário, dela regularmente se afastou, sem dar causa, portanto, à posterior dissolução irregular da sociedade empresária. (STJ. Recurso Especial nº 1.377.019/SP. Relatora Ministra Assusete Magalhães. Publicado em 03/10/2016).

Quanto a este tema, uma Turma do STJ entendia que a responsabilidade cabia aos sócios administradores que exerceram a gerência na época do vencimento dos tributos excutidos, enquanto que outra Turma entendia que a responsabilidade cabia aos sócios administradores que deram causa à dissolução irregular com o fundamento de que o redirecionamento é a presunção de dissolução irregular e não o inadimplemento do tributo. Esta última posição parece ser o caminho a ser trilhado pelo STJ.

Em matéria correlata, o Recurso Especial nº 1.645.333-SP, de relatoria da Ministra Assusete Magalhães, foi afetado para julgamento sob o rito dos repetitivos, em 09/08/2017, tendo sido identificado questão de direito objeto de controvérsia correspondente ao Tema n. 981/STJ:

À luz do art. 135, III, do CTN, o pedido de redirecionamento da Execução Fiscal, quando fundado na hipótese de dissolução irregular da sociedade empresária executada ou de presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), pode ser autorizado contra: (i) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), e que, concomitantemente, tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador da obrigação tributária não adimplida; ou (ii) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), ainda que não tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido. (STJ. ProAfR no REsp n 1645333/SP. Relatora Ministra Assusete Magalhães. Publicado no Dje em 24/08/2017).

A definição dos temas dos recursos repetitivos, com enfoque em diferentes aspectos de direito, orientará todas as instâncias ordinárias, inclusive juizados especiais, com importantes reflexos na análise de admissibilidade de recursos. Ademais, poderá orientar as autoridades administrativas competentes pela identificação do sujeito passivo da obrigação tributária nas esferas federal, estadual e municipal, representando, em consequência, maior segurança jurídica no trato dessas relações.

Em decisão anterior, o STF, em recurso extraordinário com agravo, manteve decisão do tribunal de origem para responsabilizar o sócio administrador à época da dissolução irregular da sociedade. Essa é, até então, a posição predominante da jurisprudência:

DECISÃO RECURSO EXTRAORDINÁRIO – MATÉRIA FÁTICA – INTERPRETAÇÃO DE NORMAS LEGAIS – INVIABILIDADE - DESPROVIMENTO DO AGRAVO. [...]. O Tribunal de origem asseverou integrar o polo passivo do executivo fiscal, como responsável tributário, o sócio ao tempo da irregular dissolução da sociedade, observado os artigos 121, parágrafo único, e 127, cabeça, do Código Tributário Nacional. Assim, o acórdão impugnado revela interpretação de normas estritamente legais, não ensejando campo ao acesso ao Supremo. [...] 3. Conheço do agravo e o desprovejo. (STF. ARE nº 956248/SP. Relator Min. Marco Aurélio. Julgado em 03/06/2016. Publicado no DJe em 14/06/2016).

Em decisão do Superior Tribunal Federal em repercussão geral acerca da inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93, o Tribunal Pleno assentou que a responsabilidade tributária do sócio administrador é cabível desde que este tenha contribuído com a inadimplência da sociedade e que tenha praticado ato com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. [...] 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. [...]. (STF. RE 562276/PR, Relatora: Min. Ellen Gracie. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Data Julgamento em 03/11/2010. Publicado no DJe em 10/02/2011).

Decisão do STF, no Recurso Extraordinário com Agravo interposto em face do acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, responsabilizou o administrador da sociedade no caso de retenção de contribuição previdenciária e o seu não repasse aos cofres públicos. Reproduzimos abaixo trecho da decisão:

[...] verifico que o acórdão recorrido não divergiu da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual o responsável tributário pode ser chamado a responder por tributo na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos na regra matriz de responsabilidade tributária, além disso esse agente deve ter contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. [...] a presente execução tem sua origem em autuação e Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos por descumprimento à legislação previdenciária, referindo-se inclusive à contribuição dos segurados, retidos pela empresa e não repassados ao INSS. [...] é indício de conduta ilícita a autorizar a manutenção dos sócios no pólo passivo da execução fiscal. [...]. (STF. ARE 920257/SP. Relator: Min. Edson Fachin. Julgado em 19/10/2015. Publicado no DJe em 23/10/2015).

A infração tipificada no art. 168-A do Código Penal (Decreto-Lei 2.848/40) consiste em deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes (crime de apropriação indébita). Convém salientar que o bem jurídico tutelado pelo delito de apropriação indébita previdenciária é o patrimônio da

seguridade social que tem a função de prover recursos para a prestação de serviços no âmbito social. Assim, a apropriação da contribuição previdenciária, tem grande reprovabilidade pois prejudica tanto o trabalhador que tem o valor descontado de sua remuneração como prejudica a prestação de políticas públicas de âmbito social.

Em decisão do STF que negou seguimento de agravo cujo objeto é a não admissibilidade de recurso extraordinário com agravo interposto em face do acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, assentou que a dissolução irregular deverá ser devidamente comprovada para que surta efeito a transferência da responsabilidade para o administrador que deu causa à dissolução:

[...] Por outro lado, gestão com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato, é a gestão fraudulenta com intuito de lesar o credor tributário deliberadamente, ou a dissolução irregular da sociedade, sem a devida quitação dos tributos pelos representantes legais da empresa. **Conforme entendimento desta Sexta Turma, a dissolução irregular da sociedade somente autoriza a desconsideração da personalidade jurídica e a consequente substituição da responsabilidade tributária, desde que comprovada por documentos que indiquem o encerramento irregular da empresa**[...]. Desta forma, considero que o acórdão recorrido não divergiu da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual **o responsável tributário só pode ser chamado a responder por tributo na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos na regra matriz de responsabilidade tributária, além disso esse agente deve ter contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.** [...] (STF. ARE 1098664/SP. Relator Min. Edson Fachin. Julgado em 19/12/2017. Publicado no DJe em 02/02/2018). (grifo nosso).

Assim, conforme entendimento acima, não havendo provas cabais da dissolução da sociedade não há como responsabilizar o administrador. A Fazenda Pública deverá comprovar nos autos que a empresa encerrou suas atividades sem comunicação aos órgãos competentes. Além disso, o administrador à época da dissolução irregular deverá também ter contribuído com a situação de inadimplemento tributário. Esse é também o entendimento de parte da doutrina que exige, para a responsabilização do administrador, o nexos de causalidade entre o fato (dissolução irregular) e o dano (inadimplemento tributário).

Recente decisão do STJ trouxe grande repercussão na responsabilização dos administradores quanto à tipificação penal do não recolhimento de valores de

ICMS declarados pelo contribuinte. A questão foi enfrentada e pacificada pela Terceira Seção do STJ na ocasião do julgamento do HC nº 399.109/SC, efetivado em 22/08/2018:

HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS 'DESCONTADO E COBRADO'. ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA.

[...]4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo 'descontado' é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo 'cobrado' deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que **não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição**, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito. 5. **É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico**, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. [...] 6. Habeas corpus denegado. (STJ. HC n. 399.109/SC. Data do julgamento 22/8/2018. Rel. Ministro Rogerio Schietti Cruz. Publicada no DJe em 31/08/2018). (grifo nosso).

A responsabilidade por substituição ocorre quando a terceira pessoa responsável (contribuinte substituto ou contribuinte de direito), que não possui vínculo direto e pessoal com o fato gerador, ocupa o lugar do contribuinte (contribuinte substituído ou contribuinte de fato). O responsável por substituição é o responsável pela obrigação tributária (obrigação de pagar), ficando o contribuinte substituído desonerado de quaisquer deveres. O contribuinte de fato é aquele que efetivamente suporta o ônus financeiro do tributo (consumidor final).

Como se vê, há a tendência do tribunal em responsabilizar o administrador, inclusive na área penal, por deixar de recolher aos cofres públicos o tributo (ICMS) "cobrado" do adquirente da cadeia de consumo, não importando se é referente a operações próprias (nos casos em que possui relação direta e pessoal com o fato gerador - alienante) ou por substituição. (grifo nosso).

3.3 Alcance da responsabilidade dos contadores e advogados

A responsabilidade dos contadores e advogados poderá ocorrer nas esferas cível, criminal e tributária.

Quanto à responsabilidade civil dos contabilistas e demais auxiliares, esta tem sua previsão legal especialmente nos arts. 1.177 e 1.178 do Código Civil. Por esse dispositivo legal, a responsabilidade, mesmo nos casos da má-fé com que os encarregados da escrituração (contadores) agirem no desempenho de suas funções não pode ser entendida como excludente da responsabilidade do administrador pelos atos que aqueles agentes nessa qualidade praticarem. Se os agentes responsáveis pela contabilidade agirem dolosamente, além de vincularem o empresário (administrador) por esse ato, respondem pessoalmente pelas consequências dele decorrentes relativamente a terceiros prejudicados, em solidariedade com o empresário. (GONÇALVES NETO, 2016).

A responsabilidade do empresário pelos dados de sua contabilidade e de seus balanços é objetiva, não admitindo incursão na análise da conduta adotada pelos seus auxiliares para amenizá-la ou excluí-la (GONÇALVES NETO, 2016).

Quanto à responsabilidade criminal, o ordenamento jurídico prevê diversos crimes tributários consoante o art. 1º, da Lei 8.137/90, *verbis*:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. (BRASIL, 1990, *online*).

O art. 11, da mesma Lei, dispõe que “quem, de qualquer modo, concorre para os crimes definidos nessa lei, incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade.”

A análise dos dispositivos legais citados permite concluir que é possível a responsabilização criminal do contador ou advogado que no exercício de sua função desenvolva técnicas de elisão fiscal praticadas através de condutas que ludibriem ou induzam o fisco em erro. Essa responsabilidade é sempre subjetiva, quer dizer que deverá ser provado a participação efetiva e sua vontade deliberada de praticar o ilícito tributário (fraude, sonegação ou conluio).

Quanto à responsabilidade tributária, o posicionamento do Fisco é de imputar a responsabilidade ao contadores e advogados quando ficar comprovado a participação direta desses agentes no ilícito tributário.

Na qualidade de mandatário ou preposto (empregado), evidenciada algum ilícito tributário praticado com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou estatuto, os contadores e advogados poderão ser responsabilizados ao pagamento do crédito tributário inadimplido pela pessoa jurídica, conforme previsão do artigo 135, II, do Código Tributário Nacional a seguir transcrito:

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:

[...]

II – os mandatários, prepostos e empregados;

(BRASIL, 1966, *online*).

O art. 137 do CTN também responsabiliza pessoalmente essas mesmas pessoas (mandatários, prespostos e empregados) nos casos de dolo específico, nos seguintes termos:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

[...]

III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

[...]

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; (BRASIL, 1966, *online*).

Conforme dispositivo anterior, o contador ou advogado mandatário responderá pessoalmente perante o Fisco quando o ilícito tiver sido cometido com o dolo específico de prejudicar o outorgante. Entretanto, se o ilícito foi decorrente de atuação conforme a vontade do outorgante, no exercício do mandato, não há responsabilidade do profissional (outorgado) e sim do outorgante.

Enfim, como mandatário, a procuração pode envolver o trato com obrigações tributárias, emergindo daí a responsabilidade tributária para o contador ou advogado que atuarem nessa qualidade. Assim, a responsabilidade tributária desses agentes, com o surgimento de relação jurídica para com o Fisco, existirá tão somente em três hipóteses: atos praticados com excesso de poderes, atos praticados com infração de lei e prática de ilícitos tributários com dolo específico contra o outorgante. Lembrando que, em qualquer caso, o dolo ou má-fé deverá ser claramente demonstrado.

De outra forma, o Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 39, § 1º, determina de forma objetiva que o contador e seus auxiliares, dentro do âmbito de sua atuação e no que se referir à parte técnica, serão responsabilizados, juntamente com os contribuintes, por qualquer falsidade dos documentos que assinarem e pelas irregularidades de escrituração praticadas no sentido de fraudar o imposto.

Portanto, podemos concluir que, se o contador utiliza seu conhecimento técnico para obter vantagem fiscal indevida para a pessoa jurídica, de forma livre e consciente, isto é, de forma dolosa, é possível a sua responsabilização pelo crime fiscal.

É de ressaltar que o dolo deve ser comprovado, caso contrário a imputação da responsabilidade não poderá ocorrer, conforme julgado do Tribunal Regional Federal da 2ª Região que negou provimento ao recurso do Ministério Público:

Ementa: PENAL E PROCESSUAL PENAL. APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90). OMISSÃO DE RECEITAS DE PESSOA JURÍDICA.

MATERIALIDADE COMPROVADA. RESPONSABILIDADE DO CONTADOR NÃO DEMONSTRADA. MANUTENÇÃO DO DECRETO ABSOLUTÓRIO. I - Hipótese em que o Ministério Público Federal pugna pela reforma parcial da sentença, a fim de que o ora apelado [...] seja condenado pela prática crime descrito no art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90 c/c art. 29 do CP. Argumenta, em síntese, que o mesmo obteve vantagens com a fraude perpetrada e agiu dolosamente, auxiliando os proprietários da empresa Comércio de Bebidas 2003 a obterem proveito financeiro com a omissão de receita e consequente sonegação tributária. II - **O conjunto probatório carreado aos autos não é apto a demonstrar a existência de dolo no atuar do contador da empresa, não havendo, pois, como responsabilizá-lo pela prática do crime tributário** a ele imputado, sendo certo que a dúvida milita em favor do réu.[...] (TRF-2 – Apelação 0002804-79.2008.4.02.5104 RJ. Relator: Messod Azulay Neto. Data de publicação: 03/08/2016). (grifo nosso).

Na decisão seguinte do Tribunal Regional Federal da 4ª Região foi aplicado a teoria do domínio do fato. Com base nessa argumentação a autoria do delito foi atribuída àquele que detém o domínio da conduta, ou seja, aquele que decide se o fato delituoso vai ocorrer ou não. No caso atribuiu-se a responsabilidade do ilícito (sonegação) ao administrador e excluiu-se a responsabilidade do contador por entender que este último não possuía poderes sobre a decisão do recolhimento ou não dos tributos.

PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. REDUÇÃO OU SUPRESSÃO DE TRIBUTOS FEDERAIS. ART. 1º, I, DA LEI Nº 8.137/90. AUTORIA E MATERIALIDADE DEMONSTRADAS. RESPONSABILIDADE DO CONTADOR. AFASTADA. DOLO GENÉRICO. [...] 2. Em se tratando de crimes contra a ordem tributária, aplica-se a teoria do domínio do fato. É autor do delito aquele que detém o domínio da conduta, ou seja, o domínio final da ação, aquele que decide se o fato delituoso vai acontecer ou não. Tratando-se de tributo devido pela pessoa jurídica, **autor será aquele que efetivamente exerce o comando administrativo da empresa, [...].** 3. **Não há como responsabilizar o contador pela sonegação tributária se não comprovado que esse tinha poderes para decidir sobre o recolhimento, ou não, dos tributos.** Independentemente do assessoramento por contador, a responsabilidade por seus atos, especialmente no que tange à quitação de tributos, é do administrador legal. 4. O elemento subjetivo do tipo é o dolo genérico, bastando, para a perfectibilização do delito, que o agente tenha a vontade livre e consciente de suprimir ou reduzir o pagamento de tributos. 5. Recurso improvido. (TRF-4, Apelação Criminal 5000765-67.2011.404.7204. Oitava Turma. Relator João Pedro Gebran Neto. Julgado em 15/04/2015. Publicado em 16/04/2015). (grifo nosso).

No julgamento seguinte do tribunal administrativo (CARF), a empresa quis eximir-se da responsabilidade atribuindo-a ao contador, o que não foi admitido conforme ementa do acórdão:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONTADOR.
IMPOSSIBILIDADE.

Em que pese todos os esforços da recorrente em imputar ao profissional da contabilidade por ela contratada a responsabilidade pelos créditos tributários discutidos nestes autos, essa somente seria possível na hipótese de configuração das circunstâncias próprias estabelecidas pelas específicas normas de regência, o que, no presente caso, efetivamente não se verifica. (CARF. Recurso Voluntário. Acórdão nº 1301.001.268. Data da Sessão 07/08/2013. Relator Conselheiro Carlos Augusto de Andrade Jenier).

No decorrer do voto, o relator, sobre a pretensão da transferência da responsabilidade tributária para o contador, destacou que o ponto fundamental da defesa apresentada, focou-se no apontamento de que a responsabilidade pela não apresentação (ou apresentação incorreta, irregular) da declaração referente ao imposto de renda da pessoa jurídica (contribuinte) decorrera do fato de que esta havia contrato com o contador e este, apesar de regularmente providenciar o cumprimento das obrigações fiscais junto à receita estadual (ICMS), não o fez em relação aos tributos devidos à Fazenda Pública Federal, sendo dele, portanto, exclusivamente toda a responsabilidade pelo inadimplemento apontado nos presentes autos.

O relator assinalou que a possibilidade de aplicação da responsabilidade tributárias a terceiros encontra, em nosso ordenamento jurídico pátrio, específico e especial tratamento, destacando-se, a seu respeito, inclusive, as limitadas hipóteses trazidas pelos art. 134 e 135 do CTN, assim, entendeu ser inviável a transmissão da responsabilidade tributária própria da contribuinte ao apontado profissional contábil.

Uma questão que tem sido muito debatida atualmente é se há solidariedade tributária na sanção aplicada à empresa no caso de assessoria de advogados em planejamento tributário que no entender do Fisco implicou na prática de ilícitos por parte do contribuinte, principalmente naqueles casos em que o planejamento foi desconsiderado e tido por fraudulento, havendo pagamento de honorários de êxito incidentes sobre o benefício econômico apurado pelo contribuinte, de forma que o advogado, em última análise, teria se beneficiado de parte do produto do ilícito.

Ferragut (2017b) entende que não há norma no CTN que autorize a responsabilidade dos advogados, mesmo na hipótese de recebimento de honorários de êxito incidentes sobre o valor que deixou de ser recolhido aos cofres públicos; Argumenta que no rol das pessoas passíveis de responsabilização do art. 135 do CTN (incisos I a III), o que mais se aproxima do advogado é o mandatário, ou seja, aquele que recebe poderes de um mandante, para atuar e negociar em seu nome. O mandatário age como se o mandante fosse, dentro dos limites e poderes que lhe foram conferidos. E, justamente por isso, não diz respeito aos advogados, que não agem em nome do mandante ao sugerir um planejamento tributário ou a tomada de créditos de PIS/COFINS, por exemplo, e são livres para manifestar sua opinião técnica, independentemente do interesse de seu contratante.

Na mesma linha de defesa, Ferragut (2017b) expressa que, para a responsabilização do advogado com fulcro no art. 124, I, do CTN, (interesse comum), é necessário que esse interesse não seja simplesmente econômico, mas sim jurídico, entendendo-se como tal aquele derivado de uma relação jurídica da qual o sujeito de direito seja parte integrante.

Confira-se, nesse sentido, a decisão proferida pelo CARF conforme ementa a seguir transcrita, acerca da responsabilidade atribuída a advogados:

RESPONSABILIDADE PASSIVA TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA. INTERESSE COMUM.

A aplicação da responsabilidade passiva solidária, contida no art. 124, I, do CTN, exige a presença de interesse jurídico comum, ou seja, que as pessoas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato gerador. O mero interesse econômico entre tais sujeitos - ou mesmo o interesse jurídico reflexo, oriundo de outra relação jurídica - afasta a aplicação do mencionado dispositivo legal. (CARF. Recurso Voluntário. Acórdão nº 2301.004.800. Data da sessão 17/08/2016. Relatora Conselheira Alice Grecchi).

O caso em tela trata de um escritório de advocacia que promoveu o levantamento de créditos do contribuinte, instruiu a compensação e recebeu benefício econômico auferido a título de honorários de êxito. O Fisco entendeu que, quanto maior o crédito apurado, maior seriam os honorários, e por isso os advogados levantaram valores sabidamente indevidos, como se créditos fossem. A decisão do CARF foi no sentido de que o interesse do escritório era apenas econômico, e afastou a solidariedade.

Para concluir, em outro caso que trata de assessoria tributária prestada a empresas e a questão do interesse comum, foi anotado o seguinte, conforme trecho extraído da ementa do julgado do CARF:

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. EMPRESAS DE ASSESSORIA. INEXISTÊNCIA.

O fato de as empresas de assessoria serem executoras do planejamento não significa que elas tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, muito menos que a obrigação decorra de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. (CARF. Recurso Voluntário. Acórdão nº 2402-005.697. Data da sessão 14/03/2017. Relator Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci).

Por outro lado, ocorrendo comprovada presença de simulação, a jurisprudência do CARF vai no sentido de atribuição de responsabilidade por solidariedade com base no art. 124, I, do CTN (interesse comum), conforme expressado no julgado da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do CARF, ocorrido no Processo nº 15983.720.065/2015-11, referente a um Recurso Voluntário cujo trecho do Acórdão de nº 2402.005.703 prolatado em sessão de 15 de março de 2017 é abaixo reproduzido:

O entendimento aqui exposto está, necessário mencionar, em consonância com reiterada jurisprudência do CARF sobre a imputação de solidariedade com base no art. 124, I do CTN, nos casos em que se apresenta simulação.

O conceito de interesse comum não foi explicitado pela lei e é alvo de grandes debates: uma corrente defende a atribuição da responsabilidade solidária pelo pagamento do tributo entre o contribuinte (pessoa jurídica) e os seus sócios, com a justificativa de que há interesse comum em relação a fatos econômicos; outra corrente entende que o interesse comum deve se referir à relação jurídico tributária.

A Segunda Turma do STJ, no Resp 1.604.320/RS, prolatou a seguinte decisão em debate sobre a responsabilização de mandatários, prepostos e empregados (art. 135, II, do CTN), em razão da suposta prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, perpetrada por profissional contábil, que originaram créditos tributários. Como não foi provado a

conexão entre as condutas ilícitas e o tributo devido, a responsabilidade do profissional contábil foi considerada inviável:

EMENTA: [...] I - RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. [...]. **EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO EM FACE DE MANDATÁRIOS, PREPOSTOS E EMPREGADOS (ART. 135, II, DO CTN). INVIABILIDADE, NO CASO CONCRETO.**

[...]4. É certo que a existência de indícios da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos autoriza, em tese, o redirecionamento da execução fiscal em face dos sujeitos previstos nos incisos do art. 135 do CTN, inclusive dos mandatários, prepostos e empregados (inciso II). Também é certo que fica viabilizado o redirecionamento se a conduta ilícita constitui infração penal. 5. Contudo, a viabilidade do **redirecionamento** da execução fiscal deve observar o disposto na **Súmula 430/STJ**, in verbis: 'O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente'. Essa orientação **aplica-se, mutatis mutandis, aos mandatários, prepostos e empregados** (caso dos autos). Nesse contexto, independentemente de a conduta tida por ilícita seja dolosa ou culposa [...] é necessário que haja a imputação, ao responsável, de um resultado que não seja o mero inadimplemento do tributo. [...]8. Ademais, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de que os arts. 134 e 135 do CTN estabelecem a responsabilidade de terceiros quando impossível a exigência do cumprimento da obrigação tributária em face do devedor principal. [...] 9. Recurso especial da Fazenda Nacional não provido. (STJ. REsp 1604320/RS. Rel. Ministro Mauro Campbell Marques. Órgão Julgador: Segunda Turma. Data julgamento em 15/08/2017. Publicado no DJe em 10/11/2017).

Portanto, conforme jurisprudência do STJ, embora expresse que é cabível a responsabilização do mandatário, preposto ou empregado nos casos de constatação de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos assentou que, não havendo a prova da conduta ilícita do profissional contábil que não seja o simples inadimplemento, não cabe a responsabilização do profissional, por aplicação da súmula 430/STJ. Na mesma lavra, expressou que devem ser esgotadas todas as possibilidades de cobrança do devedor principal para só então haver o direcionamento para os responsáveis. Esse mesmo entendimento foi prolatado no REsp 1.736.599/RS de 16 de agosto de 2018.

Concluimos que, quanto a este tema, o entendimento da Fazenda Pública (Fisco e Procuradoria) é no sentido de atribuir a responsabilidade ao contador ou advogado que participe diretamente do ilícito tributário quando tenha interesse comum (interesse econômico ou jurídico).

Por outro lado, o tribunal administrativo, CARF, tem entendido que a responsabilização do profissional técnico com base no art. 124, I, do CTN (interesse comum), ocorrerá quando este participe da relação jurídico tributária (interesse jurídico e não apenas econômico). Para este tribunal, porém, existe a responsabilidade com base no interesse comum quando o agente participa de simulação ou tira proveito da fraude, devendo esta participação ser direta e dolosa.

CONCLUSÃO

Para compreendermos o instituto da responsabilidade tributária previsto no art. 135, III do CTN com enfoque nos administradores das sociedades limitadas e das sociedades anônimas apresentamos neste trabalho os conceitos gerais de obrigação tributária e de crédito tributário, apresentamos os diversos tipos de responsabilidade e sua natureza jurídica, discorremos sobre a abrangência da responsabilidade segundo o Direito Empresarial e o Direito Tributário, demonstramos quais atos praticados pelo administrador podem ensejar a sua responsabilização, tratamos do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, trouxemos o posicionamento do CARF, do STJ e do STF em algumas matérias que tratam da questão da responsabilização e analisamos o alcance da responsabilidade dos contadores e advogados.

Segundo o CTN, sujeito passivo é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo, podendo ser contribuinte quando tenha relação direta com o fato gerador ou responsável quando sem revestir a qualidade de contribuinte sua obrigação decorra de lei.

A opção legislativa da transferência da responsabilidade ou a sua atribuição desde o início da constituição do crédito tributário com o lançamento dá-se com o fim de dar maior garantia ao crédito tributário ou ainda por necessidade ou conveniência do Estado visando melhorar os meios arrecadatários.

De acordo com o CTN, a transferência da responsabilidade para o responsável pode dar-se excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este o caráter supletivo. Embora o caput do art. 135 traga a palavra “pessoal”,

como não consta expressamente a exclusão do contribuinte, grande parte da doutrina e da jurisprudência entende que o contribuinte não foi excluído do dever de pagar, devendo primeiramente ser cobrado do contribuinte e em caso de insucesso ser cobrado do responsável.

A responsabilização do administrador ocorre se este extrapolar de suas atribuições ou infringir o estatuto, contrato social ou a lei, e, ainda de acordo com a jurisprudência em caso de dissolução irregular, devendo observar que o simples inadimplemento não configura a transferência da responsabilização.

No caso do inadimplemento, considerando que esse fato diz respeito ao risco do negócio, o entendimento dos órgãos julgadores nas instâncias administrativas e judiciais é que não há responsabilização, a não ser que haja a ocorrência de atos contrários à lei, tais como fraude, sonegação, conluio ou apropriação indébita.

Conclui-se que, se o administrador agiu no desempenho de suas funções dentro da sociedade, de forma proba e diligente, não poderá responder por débitos da sociedade, porém se extrapolou os limites de sua atuação legal ou contratual ou se agiu de má-fé deverá ser responsabilizado.

Há responsabilização do administrador com o redirecionamento da execução fiscal se este vier a concorrer para a dissolução irregular da sociedade, ou seja, se a sociedade deixar de funcionar sem comunicação aos órgãos competentes. Este posicionamento é seguido pelos tribunais superiores (STJ e STF) e pelo órgão responsável pelo julgamento na esfera administrativa em segunda e última instância (CARF).

Quanto à natureza jurídica da responsabilidade do administrador, verificamos que há várias correntes defendidas pelos diversos autores estudados, dentre as quais podemos destacar a pessoal ou exclusiva, a solidária, a por substituição ou subsidiária, a sancionatória e a fiduciária.

A corrente majoritária da doutrina, do judiciário e do órgão julgador administrativo (CARF) defendem a tese de que a natureza jurídica da responsabilidade tributária do administrador do art. 135, III do CTN é subsidiária (supletiva), ou seja, somente será aplicada em caso de esgotamento da possibilidade de cobrança da pessoa jurídica. Assim, tanto a pessoa jurídica quanto o administrador podem responder pelo crédito tributário.

Da análise dos autores estudados, verificamos que uma corrente doutrinária defende que a responsabilização do administrador depende da prova do dolo (vontade consciente de praticar o ato ou de assumir a previsibilidade do resultado), enquanto uma outra corrente defende que o elemento subjetivo pode ser tanto o dolo quanto a culpa (atuar sem o devido zelo e cuidado). Para ambas as correntes deve haver conexão entre a conduta e o fato imponível, devendo o fato e o dolo ou culpa ser provado, não se admitindo a presunção. Verificamos que a orientação do Fisco é de que a responsabilização do administrador poderá ser aplicada tanto no caso de dolo como no caso de culpa enquanto que o posicionamento majoritário das instâncias julgadoras no âmbito administrativo e judicial é de aplicação apenas em caso de dolo.

O instituto da desconsideração da personalidade jurídica ocorre quando deixa de haver a separação patrimonial entre a pessoa jurídica e a pessoa física, imputando-se a responsabilidade diretamente ao responsável pela prática de condutas lesivas.

Verifica-se grande semelhança entre o instituto da desconsideração da personalidade jurídica e o instituto da responsabilização de terceiros prevista no art. 135 do CTN na medida em que esta lei imputa diretamente a responsabilidade ao sócio responsável. Assim, não há necessidade do Fisco de buscar o instituto previsto no Código Civil já que tem ferramentas para isso no próprio CTN. Este é o entendimento de parte dos autores estudados.

Apesar de haver jurisprudência majoritária nessa matéria, o STJ resolverá, em julgamento sob o rito dos repetitivos, a forma de responsabilização no

caso de dissolução irregular: se caberá ao responsável pela gerência na época da dissolução irregular e concomitantemente tenha exercido a gerência na época do fato gerador da obrigação tributária ou se caberá ao sócio administrador da época da dissolução ainda que não tenha exercido a gerência na época do fato gerador do tributo. O posicionamento predominante atualmente é de responsabilização do administrador à época da dissolução.

O STF tem entendido que o administrador é responsável no caso de retenção da contribuição previdenciária e que o valor não seja repassado aos cofres públicos (apropriação indébita).

Quanto ao não recolhimento do ICMS cobrado do adquirente da cadeia de consumo, o STJ tem entendido que é possível a responsabilização, inclusive na área penal, do administrador responsável.

No que diz respeito à responsabilização tributária do contador e advogado, verifica-se a tendência no meio jurídico e administrativo de imputar a responsabilidade nos casos de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou estatuto com base no art. 135, II do CTN, ou, com base no art. 137, III, “b”, da mesma norma legal, em caso de ocorrência de dolo específico. Em qualquer caso o dolo deverá estar claramente demonstrado pelo Fisco, podendo haver também a responsabilização na esfera cível e criminal.

Para concluir, a Fazenda Pública tem responsabilizado os profissionais, advogados e contadores, no planejamento tributário, nos casos em que interpreta que houve a prática de ato ilícito e desconsidera o referido planejamento. O principal fundamento do Fisco é que há interesse comum (art. 124, I do CTN), principalmente em função da remuneração aos profissionais com base no êxito incidente sobre o benefício econômico apurado pelo contribuinte. Contudo, conforme foi demonstrado, há vozes contrárias a esse entendimento, tanto na doutrina como na jurisprudência, baseado no fato de que o interesse comum deve ser apenas o decorrente de relação jurídico tributária e não o interesse econômico.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

BALEEIRO, Aliomar. Atualização e notas de Misabel Abreu Machado Derzi. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**. CTN, ARTS. 134 E 135. São Paulo: Saraiva, 2014.

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

BIM, Eduardo Fortunato. Dissolução irregular da empresa não enseja responsabilidade tributária de seus administradores. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo. nov./dez. 2001.

BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade tributária do sócio-administrador**. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2011.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940**. Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm>. Acesso em 20 out. 2018.

_____. **Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943**. Dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del5844.htm>. Acesso em 19 out. 2018.

_____. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm>. Acesso em: 03 ago. 2018.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 25 abr. 2018.

_____. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 03 ago. 2018.

_____. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 19 out. 2018.

_____. **Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993.** Altera as Leis nºs 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8620.htm>. Acesso em: 19 out. 2018

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 25 abr. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 8 ed. São Paulo. Saraiva, 1996.

_____. Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária.** 5 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial,** volume 2: direito de empresa. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Recurso Voluntário e Recurso de Ofício. **Acórdão nº 1302-002.549.** Relator Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado. Data da sessão em 20/02/2018. Disponível em < <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7245652>>. Acesso em 22 out. 2018.

_____. Recurso Voluntário e Recurso de Ofício. **Acórdão nº 1302-002.661**. Relator Conselheiro Flavio Machado Vilhena Dias. Data da sessão em 15/03/2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7280134>>. Acesso em 22 out. 2018.

_____. Recurso Voluntário. **Acórdão nº 1201-002.249**. Relator Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães. Data da sessão em 12/06/2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7384068>>. Acesso em 08 out. 2018.

_____. Recurso Voluntário. **Acórdão nº 1301.001.268**. Data da Sessão 07/08/2013. Relator Conselheiro Carlos Augusto de Andrade Jenier. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 23 out. 2018.

_____. Recurso Voluntário. **Acórdão nº 1301-003.295**. Relator Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto. Data da sessão em 15/08/2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7403095>>. Acesso em 08 out. 2018.

_____. Recurso Voluntário. **Acórdão nº 1402-001.430**. Relator Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva. Data da sessão em 07/08/2013. Disponível em <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=5089698>>. Acesso em 22 out. 2018.

_____. Recurso Voluntário. **Acórdão nº 2301.004.800**. Data da sessão 17/08/2016. Relator Conselheiro(a) Alice Grecchi. Disponível em : <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 22 out. 2018.

_____. Recurso Voluntário. **Acórdão nº 2401-005.668**. Relator Conselheiro Cleberson Alex Friess. Data da sessão em 07/08/2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7430795>>. Acesso em: 08 out. 2018.

_____. Recurso Voluntário. **Acórdão nº 2402-005.697**. Data da sessão 14/03/2017. Relator Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci. Disponível em : <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 22 out. 2018.

_____. Recurso Voluntário. **Acórdão nº 2402.005.703**. 4ª Câmara - 2ª Turma Ordinária. Processo nº 15983.720.065/2015-11. Data da sessão 15 de março de 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/carf-irpf-neymar-servico-personalissimo.pdf>>. Acesso em 22 out. 2018.

_____. Recurso Voluntário. **Acórdão nº 3402-005.556**. Relator(a) Conselheiro(a) Maria Aparecida Martins de Paula. Data da sessão em 30/08/2018. Disponível: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7425806>>. Acesso em 08 out. 2018.

COSTA, Jorge Alcides. Obrigação tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al* (Coord.). **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

DENARI, Zelmo. Sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al* (Coord.). **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

FERRAGUT, Maria Rita. **Prova do dolo e responsabilidade tributária**. 2017a. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/prova-do-dolo-e-responsabilidade-tributaria-23102017>>. Acesso em: 05 ago. 2018.

_____. Solidariedade do advogado pelo passivo fiscal de clientes. A solidariedade tributária no caso de cobrança de honorários de êxito. **Jota**. 2017b. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/solidariedade-do-advogado-pelo-passivo-fiscal-de-clientes-25092017>>. Acesso em: 08 out. 2018.

GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de Empresa**: comentários aos artigos 966 a 1.195 do Código Civil. 6 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al* (coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional, volume 2**: (arts. 96 a 218). 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grupos Econômicos e Responsabilidade Tributária. **Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Ano 18, Vol. 67, p. 45-64, jan./mar. 2015.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014a.

_____. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2014b.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Proposta de Afetação no Recurso Especial nº 1.645.333/ SP** (2016/0320985-6). Relator(a) Ministra Assusete Magalhães. Data da publicação/fonte: 24/08/2017. Disponível em: <<http://portaljustica.com.br/acordao/2054897>>. Acesso em 22 out. 2018.

_____. **Recurso Especial nº 1.377.019/SP** (2013/0013437-2). Relator(a) Ministra Assusete Magalhães. Publicado em 03/10/2016. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/deciso/es/doc.jsp?processo=1377019.NUM.&b=DTXT&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=3#DOC3>>. Acesso em 22 out. 2018.

_____. **Recurso Especial nº 1.604.320/RS** 2016/0124896-9. Rel. Ministro Mauro Campbell Marques. Órgão Julgador: Segunda Turma. Data julgamento em 15/08/2017. Publicado no DJe em 10/11/2017. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1604320&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em 23 out. 2018.

_____. **Recurso Especial nº 1.736.599/RS** (2017/0321632-1). Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Publicado no DJ 22/08/2018. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/616220339/recurso-especial-resp-1736599-rs-2017-0321632-2?ref=topic_feed>. Acesso em 22 out. 2018.

_____. **Súmula nº 430**. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2018.

_____. **Súmula nº 435**. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?&b=TEMA&p=true&t=&l=50&i=401&ordem=@SUB#TIT435TEMA0>>. Acesso em: 28 ago. 2018.

_____. Terceira Seção. **HC nº 399.109/SC** (2017/0106798-0). Data do julgamento 22/8/2018. Rel. Ministro Rogerio Schietti Cruz. Publicada no DJe em 31/08/2018. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/620250212/habeas-corpus-hc-399109-sc-2017-0106798-0>. Acesso em 22 out. 2018.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário nº 562.276/PR**. Relator(a): Min. Ellen Gracie. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgado em 03/11/2010. Repercussão Geral - Mérito DJe-027. Publicado em 10/02/2011. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19736566/recurso-extraordinario-re-562276-pr>>. Acesso em 22 out. 2018.

_____. **Recurso Extraordinário com Agravo nº 920.257/SP**. Relator: Min. Edson Fachin. Julgado em 19/10/2015. Publicado no DJe-212 em 23/10/2015. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28920257%2ENUME%2E+OU+920257%2EDMS%2E%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/ydxbldgh>>. Acesso em 22 out. 2018.

_____. **Recurso Extraordinário com Agravo nº 956.248/SP**. Relator Min. Marco Aurélio. Julgado em 03/06/2016. Publicado no DJe-122 em 14/06/2016. Disponível em: < <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=309702832&ext=.pdf>>. Acesso em 22 out. 2018.

_____. **Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.098.664/SP**. Relator(a): Min. Edson Fachin. Julgado em 19/12/2017. Publicado no DJe-019 em 02/02/2018. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%281098664%2ENUME%2E+OU+1098664%2EDMS%2E%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/ycsrjbjf>>. Acesso em 22 out. 2018.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO. **Apelação nº 0002804-79.2008.4.02.5104 RJ**. Relator: Messod Azulay Neto. Data de publicação: 03/08/2016. Disponível em: <<https://trf-2.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/382677586/apelacao-ap-28047920084025104-rj-0002804-7920084025104>>. Acesso em 22 out. 2018.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO **Apelação Criminal 5000765-67.2011.404.7204**. Oitava Turma. Relator João Pedro Gebran Neto. Julgado em 15/04/2015. Publicado em 16/04/2015. Disponível em:< <https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/182340444/apelacao-criminal-acr-50007656720114047204-sc-5000765-6720114047204>>. Acesso em 22 out. 2018.

VILLELA, Gilberto Echaluz. A solidariedade tributária – reflexões sobre a exegese do art. 124 do CTN. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n. 42. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, jan-fev de 2002.