

RESPONSABILIDADE NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Danúbio Tavares Alves¹

Resumo:

O presente artigo tratará de alguns elementos gerais da responsabilidade tributária no Código Tributário Nacional, tratando de fazer algumas distinções entre diversos institutos, tais como os conceitos de contribuinte e responsável; responsabilidade por substituição e por transferência; responsabilidade solidária, subsidiária, exclusiva; responsabilidade objetiva e subjetiva. Tais distinções serão utilizadas para elucidar o tema da responsabilidade tributária, especialmente aquela prevista no artigo 135 do CTN.

Abstract:

This article will deal with some general elements of tributary responsibility in the Brazilian Tributary Law (CTN), trying to make some distinctions between various institutes, such as: contributor and responsible; responsibility by replacement or by transfer; solidary, subsidiary or exclusive responsibility; objective and subjective responsibility. Such distinctions will be applied to elucidate the issue of tributary responsibility, especially those provided in the Article 135 of the Brazilian Tributary Law.

¹ Estudante da Faculdade de Direito de Recife

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O tema da responsabilidade tributária deve ser contextualizado no âmbito da obrigação tributária, que nasce com a ocorrência do fato gerador e representa o dever de pagamento do tributo. O presente artigo tratará de alguns elementos gerais da responsabilidade tributária no Código Tributário Nacional, tratando de fazer algumas distinções entre diversos institutos, tais como: os conceitos de contribuinte e responsável; responsabilidade por substituição e por transferência; responsabilidade solidária, subsidiária, exclusiva; responsabilidade objetiva e subjetiva. De maneira muito sucinta, pelas limitações do presente trabalho, serão feitas algumas aplicações ao tema da responsabilidade de terceiros, especialmente aquela prevista no artigo 135 do CTN².

A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Entende-se que a obrigação tributária é constituída de quatro elementos: subjetivo, objetivo, legal e factual. Entende-se por elemento subjetivo os sujeitos ativo (Estado) e passivo (contribuintes). O elemento objetivo se refere à obrigação principal de recolher o tributo ou multa e à obrigação acessória de fazer, não fazer ou tolerar algo. O elemento legal se refere à hipótese de incidência do tributo, ou seja, o seu fato gerador em abstrato. E, finalmente, o elemento factual se refere à hipótese concreta que dá origem à obrigação tributária (RODRIGUEZ, 2007, p. 167-168). Nossa atenção será, portanto, no elemento subjetivo da obrigação tributária.

A obrigação tributária é uma relação jurídica que vincula um devedor (sujeito passivo) a uma prestação em proveito de um credor, que por sua vez tem o direito de exigir a prestação. No caso do direito tributário, esse direito de exigir a prestação do sujeito passivo é, ao mesmo tempo, dever, já que o Estado não pode se furtar de sua função arrecadatória, pois ele deve prezar pela consecução do bem comum da sociedade. Ademais, caso houvesse omissão em arrecadar, poderia desencadear no enriquecimento sem causa dos obrigados.

² São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Nos próximos tópicos, faremos algumas distinções relevantes. Buscaremos maior precisão conceitual para delimitar, de maneira especial, a responsabilidade tributária, em especial a de terceiros, prevista no artigo 135 do CTN. Assim, será necessário distinguir os conceitos de “responsável” e “contribuinte”. Já no âmbito da responsabilidade, veremos o que significa a responsabilidade por substituição e transferência, bem como os institutos da responsabilidade solidária, subsidiária, objetiva e subjetiva. Em todos os casos, veremos a sua aplicabilidade no direito tributário.

RESPONSÁVEL E CONTRIBUINTE

Quando se fala em responsabilidade tributária, é necessário reportar-se ao Código Tributário Nacional, o qual apresenta as definições de “contribuinte” e “responsável”.

Diz o artigo 121 do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação tributária principal diz-se:

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

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

O legislador quis deixar claro que responsável e contribuinte não são sinônimos no direito tributário. Por um lado, contribuinte é aquele que tem “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”. Numa relação jurídico-tributária, há a existência de um sujeito ativo, um sujeito passivo e uma obrigação de cunho pecuniário e com fundamento na lei. O contribuinte, nesse sentido, é aquele que está pessoal e diretamente incumbido de cumprir a obrigação pecuniária oriunda da situação fática que enseje a exação tributária. Por exemplo, de acordo com o art. 34 do CTN, contribuinte do IPTU é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. Não por acaso, quando o CTN trata dos tributos em espécie, ele alude ao conceito de contribuinte para indicar o sujeito passivo da obrigação tributária, havendo a implícita remissão ao artigo 121 do mesmo Código.

Por outro lado, o responsável é definido por exclusão em relação ao conceito de contribuinte. É aquele que não se reveste da condição de contribuinte e cuja obrigação decorre de disposição expressa da lei. Com base nessa definição e no claro intuito do legislador em distinguir contribuinte e responsável, uma primeira conclusão a que se

pode chegar é a de que o responsável tributário não é, originariamente, aquele que deve arcar com a obrigação tributária.

O aspecto distintivo da condição de responsável tributário é, portanto, a disposição expressa de lei. Isso porque a responsabilidade tributária poderá ter notório cunho sancionatório (pensando-se, especificamente, na hipótese prevista no art. 135, III, do CTN, que trata da responsabilidade pessoal dos gestores das pessoas jurídicas que atuam sob certas condições) e, dessa feita, seria temerário permitir à Administração Tributária impor a um terceiro qualquer, sem relação alguma com o fato, uma obrigação pecuniária (RIBEIRO, 2012, p. 21). A necessidade de expressa previsão legal para definição do responsável tributário aparece, assim, como forma de garantir a segurança jurídica e evitar que pessoas sejam prejudicadas sem justa causa devido à arbitrariedade e afã arrecadatário do Fisco.

O artigo 128 do CTN³ complementa o disposto no parágrafo único do artigo 121, ressaltando que a lei pode atribuir responsabilidade a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária em questão. Desse dispositivo legal, conclui-se que não cabe responsabilização de quem é totalmente alheio à hipótese do fato gerador e sem que haja previsão legal para tanto.

Há quem entenda que o responsável tributário é mais um sujeito passivo da relação tributária impositiva. No entanto, é mais razoável pensar que a responsabilidade tributária é uma relação jurídica autônoma. Isso porque se um terceiro é responsabilizado por tributo devido pelo contribuinte, uma vez satisfeita por aquele a exação, poderá exigir desse último o que lhe considerar devido. Assim, em vez de simplesmente entender o responsável como mais um sujeito passivo da obrigação tributária, deve-se constatar que o ele se encontra em uma relação jurídica complexa e dinâmica, já que a responsabilidade tributária envolve relações ora com o Fisco, ora com o contribuinte, figurando o responsável tanto no polo ativo, como no polo passivo, a depender da obrigação (PAULSEN, 2010, p. 819). No polo passivo em relação ao Fisco, devido à sua condição de responsável; e no polo ativo em face do contribuinte, a quem originariamente cumpriria satisfazer a exação por determinação legal.

³ Art. 128. 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.

Assim, pode-se dizer que a responsabilidade tributária é autônoma porque possui pressuposto próprio de fato, seus próprios sujeitos e seu objeto próprio. A regra é a de que a obrigação de contribuir é daquele que estiver indicado na lei como sujeito passivo e o terceiro só responderá se a lei expressamente o dispuser, havendo outra hipótese de incidência própria da responsabilidade (PAULSEN, 2010, p. 818). O artigo 135 do CTN, por exemplo, coloca como pressuposto de fato “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Assim, não serão *ipso facto* responsabilizados aqueles que figuram no artigo em questão pelo simples fato de ostentarem, por exemplo, a condição de administrador da pessoa jurídica. É necessário que tais pessoas tenham agido de encontro à lei, ao contrato social ou estatutos da empresa executada e que tais ações tenham dado causa a obrigações tributárias.

A autonomia da obrigação tributária, portanto, também diz respeito aos sujeitos que serão responsabilizados. Como pontua Leandro Paulsen (2010, p. 818),

a obrigação do terceiro de responder por um débito tributário surge como consequência legal do descumprimento de um dever de outra natureza para com o Fisco, de um dever direto ou indireto de colaboração com a administração tributária.

Apesar da necessidade de previsão legal para responsabilização de terceiro, sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária pode se dar por conveniência ou por necessidade. Por necessidade, por exemplo, na obrigação, da fonte pagadora, de recolher o imposto de renda sobre rendimentos de pessoas que não vivem no Brasil. Nesse caso, a fonte pagadora, na condição de responsável, se obriga a recolher o tributo, uma vez que não é certo que o contribuinte o fará. Por conveniência, nos casos em que se facilita ou se torna mais eficaz a arrecadação quando um terceiro é considerado responsável (AMARO, 2014, p. 222). É o caso, por exemplo, do empregador que recolhe o imposto de renda daqueles que trabalham e vivem no Brasil. Trata-se de providência mais conveniente para satisfazer os interesses do Fisco.

Ainda quanto à responsabilidade tributária, importa ressaltar que ela não necessariamente é contemporânea à ocorrência do fato gerador. Nos casos de falecimento e sucessão empresarial (art. 129 a 131 do CTN), por exemplo, já havia fato gerador e obrigação a ser satisfeita pelo contribuinte; no entanto, o responsável posteriormente assume a obrigação em função de sua condição de herdeiro ou sucedido.

A Constituição da República, ao definir, no artigo 146⁴, quais as matérias de ordem tributária devem ser regulamentadas por lei complementar, prevê a definição dos

⁴ Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

contribuintes (CALCINI, 2009, p. 101-104). Dessa forma, quando o Código Tributário Nacional exige previsão legal para que um terceiro seja responsabilizado, entende-se necessária uma lei complementar, já que se indicará aquele que arcará com uma obrigação tributária (BUCCI, 2012, p. 171-173). Assim, descabida uma lei ordinária para a definição de contribuintes ou responsáveis tributários e, mais ainda, “eleger um terceiro sem nenhuma relação com o fato imponible para figurar no polo passivo da relação jurídico-tributária” (REIS JR, 2007, p. 18).

Em suma, nos dizeres de Hugo de Brito Machado (2010, p. 433), o

contribuinte pode ser identificado pela simples definição da hipótese de incidência tributária, tal é a sua relação pessoal e direta, com a situação nela descrita. Já o responsável deve ser definido em norma alheia àquela que define a hipótese de incidência tributária.

RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E POR TRANSFERÊNCIA

Nosso sistema tributário admite que um terceiro assuma a condição de responsável tributário por dois modos: substituindo o contribuinte desde o nascimento da obrigação tributária, ou posteriormente, assumindo o dever de pagar tributo cuja incumbência era, inicialmente, do contribuinte. A primeira modalidade é conhecida como responsabilidade por substituição, enquanto que a segunda como responsabilidade por transferência.

Na responsabilidade por substituição, o terceiro responsável já é posto no lugar do contribuinte desde o surgimento da obrigação tributária. A substituição é originária, ou seja, será a lei a dizer que o sujeito passivo da obrigação tributária é, na realidade, o responsável (AMARO, 2014, p. 310). O substituto é “devedor de tributo por fato de terceiro” (COÊLHO, 2012, p. 618).

Um exemplo de responsabilidade por substituição é o caso do ICMS. Por conveniência da administração e maior efetividade, opta-se por recolher o imposto dos fabricantes em vez dos fornecedores das matérias primas, já que é mais fácil arrecadar o tributo dos primeiros. Assim, o comerciante substitui o fornecedor, pagando o ICMS deste, abatendo na compra da mercadoria o valor devido do imposto. Outro exemplo bastante comum é o das pessoas jurídicas que retêm o imposto de renda dos seus

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (...)

empregados, repassando-os para o Fisco. A rigor, sujeito passivo do imposto em questão é a pessoa física, mas a Administração Tributária, por uma questão de conveniência e de maior eficácia, transfere esse ônus para as pessoas jurídicas, obrigando-as por meio de lei. Tal técnica de substituição é alvo de críticas por parte da doutrina, uma vez que, em nome da praticidade e otimização arrecadatória, utiliza-se maciçamente a responsabilização de terceiro “em flagrante subversão à lógica sistemática tributária idealizada pelo CTN, segundo a qual o responsável seria exceção e não a regra – repita-se: quem realiza o fato gerador é que deve pagar o tributo!” (CAMPELLO; CAMPOS, 2013, p. 235).

Na responsabilidade por transferência, por sua vez, a obrigação é transferida a um terceiro em razão de algum acontecimento posterior, como, por exemplo, no caso de sucessão empresarial, incorporação etc. A obrigação tributária é transferida a um terceiro na condição de responsável tributário (AMARO, 2014, p. 223-224). Nesse caso, existe uma “cláusula jurídica” que impõe ao responsável o dever de pagar o tributo em vez do contribuinte. Ou seja, o dever jurídico de adimplir os tributos é transferido total ou parcialmente para o responsável (COELHO, 2012, p. 618).

Entende-se que há dois subtipos de responsabilidade por transferência: por sucessão ou por imputação legal. No primeiro caso, há, de fato, “efetiva sucessão na titularidade do patrimônio do tributado. Ocorre nas obrigações *propter rem*, que acompanham a coisa independentemente de quem seja o seu titular” (RODRIGUEZ, 2007, p. 170). No segundo caso, “não ocorre sucessão do patrimônio, e sim inadimplemento do tributo por ação ou omissão do responsável” (RODRIGUEZ, 2007, p. 170).

5. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E SUBSIDIÁRIA

A a distinção entre responsabilidade solidária e subsidiária será importante para estabelecer, qual a considerada cabível quando se fala da responsabilidade tributária de terceiros, especialmente aquela prevista no artigo 135 do CTN.

Conforme disposto no artigo 128 do CTN, o legislador prevê que o responsável tributário assuma a obrigação tributária com a consequente exclusão do contribuinte do polo passivo, ou com a atribuição ao contribuinte, em caráter supletivo, o cumprimento total ou parcial da referida obrigação. Segundo Luciano Amaro (2014, p. 227-228), quando se fala no caráter supletivo do cumprimento da obrigação, o legislador quis

entender que o terceiro, a quem se atribui a responsabilidade, assume integralmente a obrigação de pagar o tributo, devendo o contribuinte originário, em caso de inadimplemento ou pagamento insuficiente, suprir ou complementar o pagamento do tributo.

Pode parecer estranho que o legislador tenha optado por deixar o contribuinte em um segundo plano, devendo o responsável satisfazer a obrigação. No entanto, o fato de o responsável ter direta relação com o fato gerador, ainda que ele não seja propriamente o contribuinte, pode ter levado o legislador a lhe impor um ônus próprio do contribuinte, já que, na prática, não foi este último quem deu causa à obrigação exigida, mas aquele que é efetivamente responsabilizado. Dessa forma, o papel do contribuinte diante da obrigação seria tão somente subsidiário em relação ao responsável tributário.

Existe, no entanto, a possibilidade de se estabelecer uma responsabilidade solidária no direito tributário. Enquanto no direito civil a obrigação solidária decorre de lei ou de arbítrio das partes, no direito tributário a solidariedade decorre tão somente de lei. Isso porque, salvo disposição legal em sentido contrário, as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar o sujeito passivo das obrigações tributárias, conforme disposto no artigo 123 do CTN. Assim, as partes não poderão arbitrar a inclusão de um novo sujeito passivo da obrigação tributária, furtando-se o contribuinte ou responsável do dever que lhe é imposto por lei. Considerando o amplo espaço existente no direito civil para a autonomia da vontade, seria temerário que a Administração deixasse os particulares livremente indicarem os possíveis sujeitos passivos da obrigação tributária. Na prática, poderia ocorrer a fatídica hipótese de interpostas pessoas (“laranjas”) serem responsabilizadas pelo pagamento de tributos por mera convenção de particulares, com verdadeiro intuito fraudulento.

Dessa forma, somente quando houver previsão legal, é possível haver solidariedade passiva em matéria tributária. Assim, duas ou mais pessoas podem ser executadas pela Fazenda Pública para integralmente satisfazerem a exação. Isso é vantajoso para a Administração, pois ela pode ingressar na esfera patrimonial de quaisquer dos implicados, vez que a solidariedade, no direito tributário, não comporta benefício de ordem (art. 124, parágrafo único, do CTN). Assim, poderá o Fisco escolher o devedor mais solvente, podendo este exigir dos demais, por meio de uma ação de regresso, o ressarcimento dos valores que considerar cabíveis.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA OBJETIVA OU SUBJETIVA?

Os institutos da responsabilidade objetiva e subjetiva estão bastante disciplinados no direito civil e são adotados nos diversos ramos do direito. Para caracterização da responsabilidade, seja ela objetiva ou subjetiva, faz-se necessário uma conduta humana, um dano e o nexo causal entre a conduta e o dano. No caso da responsabilidade subjetiva, considera-se, ainda, a ocorrência de dolo ou culpa na conduta do agente.

O dolo pode ser definido como a vontade e consciência de realizar uma determinada ação. Não há, na culpa, a intenção de lesar ou de violar direito, porém ela pode ser levada em conta para fins de responsabilidade quando o agente atua com imprudência, negligência ou imperícia. Dependendo da modalidade de responsabilidade (objetiva ou subjetiva), a culpa poderá ser levada em consideração. O elemento dolo, porém, necessariamente trará consigo a obrigação de reparar o dano causado (FORTE, 2007, p. 2-3).

No caso da responsabilidade subjetiva, o dolo ou a culpa é um dos seus pressupostos. Para que o sujeito seja responsabilizado por algo, é necessário que, ao menos, atue culposamente, e a prova da culpa do agente é pressuposto para indenização pelo dano. Com maior razão, sendo o dolo um elemento subjetivo que demanda a consciência e vontade de realizar o ilícito, será o agente responsabilizado e obrigado à reparação do dano.

A responsabilidade objetiva, por seu turno, não exige sequer comprovação de culpa do agente. Assim, a simples conduta do agente que cause dano ensejará a sua responsabilização, independentemente de sua consciência do ilícito e vontade em realizá-lo.

Parte da doutrina entende que o disposto no art. 136 do CTN⁵ abriu margem para uma responsabilidade objetiva no direito tributário, uma vez que destaca que a responsabilidade por infrações em matéria tributária “independe da intenção do agente ou do responsável”. No entanto, uma interpretação mais acurada do dispositivo legal conclui que a responsabilização se dará independentemente da vontade livre e consciente de cometer o ilícito, ou seja, do dolo. Afasta-se o dolo, mas não a culpa

⁵ 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.

(HARADA, 2007). Logo, a regra prevista é de se aplicar a sanção independente do dolo, mas sem afastar a culpa, ainda que o legislador possa exigir o dolo “para agravar a pena de infrações mais sérias, como a sonegação, a fraude e o conluio” (CAMPELLO; CAMPOS, 2013, p. 243).

Hugo de Brito Machado (2010, p. 171) defende a tese da responsabilidade por culpa presumida para o artigo 136 do CTN, segundo a qual

a responsabilidade independe da intenção apenas no sentido de que não há necessidade de se demonstrar a presença de dolo ou de culpa, mas o interessado pode excluir a responsabilidade fazendo a prova de que, além de não ter a intenção de infringir a norma, teve a intenção de obedecer a ela, o que não lhe foi possível fazer por causas superiores à sua vontade.

De toda sorte, resta claro que a responsabilidade objetiva é rechaçada no direito tributário, vez que diminui a possibilidade de contraditório e ampla defesa: ao responsável seria imposto o ônus da obrigação independentemente da comprovação de dolo ou culpa em sua conduta. O direito tributário privilegia, portanto, a responsabilidade subjetiva.

A título de exemplo, apresentamos, a seguir, duas hipóteses nas quais se afastou a tese da responsabilidade objetiva no caso de execuções de créditos tributários e não tributários.

A primeira delas se refere ao art. 13 da lei 8.620/93⁶. No caso dos créditos previdenciários, havia uma clara responsabilização objetiva do titular da firma individual e dos sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada pelos débitos junto à Seguridade Social. Tratava-se de uma hipótese de responsabilidade solidária objetiva, isto é, sem comprovação de culpa ou dolo. Mais ainda: tratava-se de responsabilização de todos os sócios cotistas, independente de terem exercido ou não funções de gerência e, portanto, terem dado causa ao fato gerador da obrigação tributária (CHAVES, 2002, p. 65). Tal dispositivo foi posteriormente declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (RE 562.276/PR). Apesar de não se tratar estritamente de responsabilidade tributária, a sua proximidade com o regime de tributos (e o fato de terem o mesmo instrumento processual para sua execução) serve para elucidar o intuito dos Tribunais Superiores de afastar a responsabilização objetiva de terceiros por créditos devidos pela pessoa jurídica.

⁶ Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

O segundo caso diz respeito ao entendimento anterior à Súmula 430 do STJ, *in verbis*: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. Antes da Súmula, havia um entendimento pacificado nos Tribunais Superiores de que o mero inadimplemento das obrigações tributárias por si só legitimaria a responsabilização dos gestores das pessoas jurídicas. Segundo o entendimento sumulado do STJ, corrige-se uma falha na interpretação e na aplicação do instituto da responsabilidade tributária, afastando-se a incidência da responsabilização objetiva (BECHO, 2012, p. 142). Ou seja, se a empresa deixar de pagar o tributo, não deverá a cobrança automaticamente ser realizada em face dos seus gestores pelo simples inadimplemento. É necessário, como se verá mais adiante, comprovar que sua conduta deu causa ao tributo exigido.

No entanto, há quem entenda, contrariamente ao STJ, que o inadimplemento da obrigação tributária é uma irregularidade na gestão, já que o descumprimento do dever de pagar os tributos terá consequências diretas e visíveis na contabilidade da empresa. De fato, ao não se pagar os tributos devidos, o inadimplemento resultará em outros encargos (multas, juros, correção monetária) que não existiriam os tributos fossem pagos em dia. Tais encargos serão, na prática, arcados pela sociedade a revelia dos demais sócios não administradores. Estar-se-ia infringindo uma regra fundamental do direito, relativa à boa-fé objetiva. Além disso, no caso das sociedades anônimas a inadimplência no pagamento dos tributos acarretaria numa ofensa ao artigo 176⁷ da lei 6.404/76, uma vez que as demonstrações financeiras da sociedade não exprimiriam com clareza a situação da empresa, já que, com inadimplemento, faz-se necessária a provisão dos encargos incidentes, sem a qual não se estará demonstrando de forma regular e fidedigna a situação financeira da empresa (ABRAHAM, 2008, p. 174). Seguindo essa mesma lógica, poderiam os sócios da sociedade limitada ser responsabilizados pelo inadimplemento (se considerado um ato que extrapolasse os poderes conferidos), nos termos do artigo 10 do Decreto 3708/1919⁸.

⁷ Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício (...)

⁸ Art. 10. Os socios gerentes ou que derem o nome á firma não respondem pessoalmente pelas obrigações contrahidas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidaria e illimitadamente pelo excesso de mandato e pelos actos praticados com violação do contracto ou da lei

A título de curiosidade histórica, o anteprojeto do CTN propunha um tratamento diferenciado para os administradores das pessoas jurídicas: sempre que a pessoa jurídica inadimplisse o tributo, seus administradores poderiam ser obrigados a suportar a exação, independente da ocorrência de dolo ou culpa. Era a consagração da responsabilidade objetiva no direito tributário que, afortunadamente, não foi acolhida pelo Congresso Nacional (BECHO, 2012, p. 138-139).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tecidas algumas considerações quanto ao tema da responsabilidade tributária e, realizadas algumas distinções consideradas importantes, formulamos as conclusões a seguir no que concerne à responsabilidade de terceiros, especialmente a prevista no artigo 135 do CTN.

No que tange à responsabilidade tributária, defendemos a tese de que aquela prevista no artigo 135 do CTN é pessoal, exclusiva e por substituição. Em primeiro lugar, porque o próprio texto da lei deixa claro que os terceiros elencados nos incisos são “pessoalmente responsáveis”; o legislador poderia ter usado outra expressão ou simplesmente ter omitido a expressão “pessoalmente” caso não fosse o seu intuito o de enfatizar a maneira como o terceiro deveria ser responsabilizado. Em segundo lugar, é exclusiva porque os créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos não existiriam se o terceiro responsabilizado não tivesse dado causa a eles. Ou seja, existe um nexo de causalidade entre o surgimento do crédito tributário e a conduta dolosa (ou ao menos culposa) do agente que lhe deu causa. Assim, nada mais natural que aquele que deu causa ao tributo seja por ele responsabilizado. Por fim, entendemos se tratar de responsabilidade por substituição, uma vez que, apesar de o contribuinte do crédito originado ser aparentemente a pessoa jurídica, aquele que lhe deu causa foi um terceiro, e este se tornará substituto do contribuinte na condição de responsável pela exação. Não se trata de substituição originária, uma vez que nem sempre a Fazenda Pública tem imediato conhecimento da responsabilidade que incumbe ao terceiro.

Além disso, é importante repisar que a responsabilidade do artigo 135 do CTN não se confunde com aquela do artigo 134 do mesmo código. Isso porque esta última não supõe uma relação de causalidade entre o responsável e o crédito tributário, mesmo que sob a aparência de um ato da pessoa jurídica. Ou seja, as pessoas que figuram no

artigo 134 somente respondem no caso de impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte do tributo e, não por causa de uma ilicitude cometida. Não são propriamente contribuintes, mas respondem nas hipóteses em que aqueles estão impossibilitados de cumprir a obrigação que lhes é peculiar. É a hipótese, por exemplo, em que os pais respondem pelos tributos de seus filhos menores, uma vez que estes não possuem capacidade civil para tanto (art. 134, I, CTN).

Contrária à ideia da responsabilidade objetiva no direito tributário, a súmula 430 do STJ significou um avanço. Com tal entendimento, o mero inadimplemento de tributos, por si só, não é suficiente para redirecionar a execução fiscal para o sócio-gerente (gestores) da empresa executada. Para que haja a responsabilização do terceiro, é necessário comprovar ter esse agido com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto da pessoa jurídica executada (art. 135 do CTN). Afinal, se o mero inadimplemento de tributos sempre desse causa à responsabilização de terceiros, a noção de pessoa jurídica perderia o seu sentido como forma de separar e proteger os patrimônios dos sócios e da própria empresa.

Com o advento do Código de Processo Civil de 2015 e a nova modalidade de intervenção de terceiros (incidentes de desconsideração da personalidade jurídica), esperamos que a Fazenda Pública e o Judiciário possam imprimir mais racionalidade e garantias processuais no que diz respeito à responsabilização no âmbito processual pelos créditos tributários porventura em execução.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. A responsabilidade tributária dos sócios em face no novo direito privado. **Revista Tributária e de finanças públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 78, p. 162-183, jan./fev. 2008.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2014.

BECHO, Renato Lopes. Redirecionamento da execução fiscal contra sócio-gerente. **Revista do advogado**, São Paulo: AASP, n. 118, p. 137-147, dez. 2012.

BUCCI, Eduardo Sadalla. Responsabilidade tributária por ato ilícito como dever instrumental. **Revista Tributária e de finanças públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 104, p. 163-200, mai./jun. 2011.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsável tributário. Cisão parcial e art. 132 do CTN. **Revista Tributária e de finanças públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 88, p. 91-105, set./out. 2009.

CAMPELO, Juliana Endriss C; CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém. É possível haver responsabilidade sem culpa no direito tributário? **Revista Tributária e de finanças públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 110, p. 225-254, maio/jun. 2013.

CHAVES, Arthur Pinheiro. Responsabilidade tributária do sócio gerente e do sócio cotista. Redirecionamento da execução fiscal. **Revista da Procuradoria Federal Especializada / Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)**, Brasília: INSS, n. 9, p. 62-66, abr./jun. 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

FORTE, Otávio Alves. Responsabilidade tributária objetiva? **Revista da OAB/GO**, Goiânia, n. 65, 2007.

HARADA, Kiyoshi. Responsabilidade tributária objetiva. **FISCOsoft**, nov./2007. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=148457&key=3018638>. Acesso em: 10 mar. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010.

PAULSEN, Leandro. Responsabilidade tributária: seu pressuposto de fato específico e as exigências para o redirecionamento da execução fiscal. **Repertório de Jurisprudência IOB**, São Paulo: IOB, p. 820-812, dez. 2010.

REIS JR., Ari Timóteo dos. Responsabilidade dos sócios e administradores pelos débitos tributários da pessoa jurídica. **Revista Tributária e de finanças públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 74, p. 15-35, mai./jun. 2007.

RIBEIRO, Diego Diniz. Responsabilidade tributária fundada no art. 135, III, do CTN: presunção de certeza da CDA e o cálculo jurisprudencial dos precedentes do STF e STJ. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 199, p. 19–32, abr. 2012.

RODRIGUEZ, José Luis Castro. A responsabilidade tributária dos administradores e sócios das pessoas jurídicas. **Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro: Seção Judiciária do Rio de Janeiro, n. 21, p. 165-188, dez. 2007.