

Consultor Tributário: Requisitos para responsabilizar os



tores

Nas últimas décadas, uma série de escândalos financeiros trouxe à baila a discussão

sobre a responsabilização de administradores por desmandos e fraudes contábeis que pudessem colocar em perigo não só os “shareholders” (acionistas), como os denominados “stakeholders”, que, apesar de não serem investidores diretos no negócio, têm legítimo interesse na sua boa administração. É o caso dos empregados, dos credores da empresa e, por que não dizer, do próprio Fisco.

Para a proteção desses interessados e também com o objetivo de assegurar a boa administração empresarial, criou-se um arcabouço de regras relativas à governança corporativa cuja principal função foi a de instituir mecanismos de proteção e controle dos atos praticados pelos administradores e assegurar plena transparência da forma como os negócios são conduzidos.

Esses mecanismos de controle se materializaram, entre outros, no aumento da atuação das autoridades reguladoras e no aprimoramento das atividades de auditoria, além da crescente responsabilização de executivos pela administração fraudulenta de negócios.

O Fisco sempre dispôs de mecanismos próprios que lhe garantiram contínuo e absoluto controle de todas as atividades financeiras e operacionais realizadas pela empresa. De fato, por meio dos livros fiscais (de entrada, saída, estoque, LALUR etc), notas fiscais, certidões negativas de débitos, declarações (DECLAN, GIA, DIPJ, DIPF, DCTF, DIRF, RAIS, DACON, SINTEGRA, DIEF etc), e tantos outros mecanismos de controle, as autoridades fiscais (nos três níveis da federação) são as que dispõem, entre os “stakeholders”, dos melhores instrumentos de controle existentes.

No que concerne à responsabilização dos administradores, o Fisco conta com uma proteção legislativa adicional, corporificada nas regras contidas no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual os diretores gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado “são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

Singela a redação, mas dela decorreu discussões de toda ordem. Citamos alguns exemplos.

A primeira dessas discussões foi travada em relação ao tipo de responsabilidade que se atribui ao administrador nas hipóteses transcritas no dispositivo acima. Seria ela solidária, subsidiária ou substitutiva? Na jurisprudência, há posicionamentos para todos os gostos, e as seguintes ementas demonstram bem isso:

"(...) a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade *subsidiária* dos sócios, prevista no art. 135 do CTN". (Primeira Seção REsp 1.101.728/SP, 11.03.2009)

“Esta Corte Superior de Justiça firmou compreensão de que a responsabilidade tributária *substitutiva*, prevista no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, atribuída ao sócio-gerente, ao administrador ou ao diretor de empresa comercial, exige prova da prática de atos eivados de vícios (...).” (AgRg no REsp 1160608/AL, Primeira Turma, 23.03.2010)

Súmula 430, de 13.05.2010 – “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade *solidária* do sócio-gerente.”

Na doutrina, também houve divergência. Para o professor Hugo de Brito Machado, o administrador seria solidariamente responsável com o contribuinte; para a professora Misabel Derzi, a responsabilidade nesses casos seria substitutiva e, para o professor Leandro Paulsen, ela seria solidária, mas somente nas hipóteses em que a pessoa jurídica se beneficiasse do ato ilegal, ou praticado com excesso de poderes pelo administrador.

Outra discussão disse respeito à natureza da infração cuja prática poderia resultar na atribuição da responsabilidade em exame.

O posicionamento inicial do STJ foi no sentido de que o mero não recolhimento de tributos já configuraria infração a lei para esse fim.

“O sócio gerente da sociedade limitada é responsável (...) pois age com violação a lei o sócio gerente que não recolhe os tributos devidos.” (Resp 34429-7-SP, Relator Min. Cesar Rocha, Primeira Turma, 23.06.1993)

Posteriormente, esse mesmo Tribunal modificou a sua jurisprudência para entender que “a responsabilidade tributária decorrente do art. 135 do CTN é subjetiva e refere-se às infrações à lei comercial, civil, trabalhista etc., e não ao mero inadimplemento da obrigação tributária” (Resp n. 933.909, Segunda Turma, Relator Ministra Eliana Calmon, em 24.06.2008).

Houve também discussões acerca da possibilidade de a mera mudança de domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimar o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente, mas o STJ acabou por firmar jurisprudência no sentido de que, sim, tal redirecionamento seria possível nessas circunstâncias, porque essa falha configuraria dissolução irregular de sociedade (Súmula 435 – “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’’).

Mas, pergunto eu, a dissolução irregular de sociedade poderia ensejar a aplicação do disposto no artigo 135 do CTN?

Pela literalidade do dispositivo, parece-me que não. Ao examinar a possibilidade de o mero não pagamento de imposto configurar infração para os efeitos daquele dispositivo, a Professora Misabel Derzi sustentou que essa conclusão não seria admissível porque os créditos mencionados no art. 135 correspondem a obrigações *resultantes* de atos irregulares praticados pelos administradores. Se são obrigações *resultantes* de tais atos, sustenta a ilustre Professora, é porque o ilícito deve ser prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação, e jamais a ela posteriores, como é o caso do pagamento do tributo, que necessariamente ocorre posteriormente ao nascimento da respectiva obrigação.

Ora, o mesmo se dá com a dissolução irregular de sociedade, que representa, pela sua própria natureza, o fim do exercício das atividades da pessoa jurídica, não havendo, portanto, que se pressupor a existência de qualquer ato nem obrigação tributária que lhe seja subsequente. Não conheço precedentes que tenham examinado a questão *sob esse enfoque*, mas o debate é válido.

Outra dúvida que suscitou debates acalorados foi a possibilidade de haver a responsabilização do sócio-gerente que realiza a dissolução irregular da sociedade por créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente ao seu ingresso na sociedade. A jurisprudência do STJ que conhecemos sobre esse aspecto da discussão foi no sentido de que tal responsabilização só é possível relativamente aos fatos geradores ocorridos durante o mandato do administrador que dissolve irregularmente a sociedade.

O mesmo raciocínio, por óbvio (e até por mais forte razão), deve ser aplicado em relação ao sócio-gerente que, apesar de ter sido o administrador da sociedade à época da ocorrência do fato gerador, não foi responsável pela sua dissolução irregular.

Mas, o debate que trago à reflexão, nesta oportunidade, é outro.

De acordo com as regras atualmente em vigor (Portaria da PGFN n. 180, de 25.02.2010), a inclusão dos administradores na Certidão da Dívida Ativa (CDA) é possível, desde que baseada em expressa declaração fundamentada por parte das autoridades competentes (RFB, PGFN ou, ainda, do Ministério do Trabalho e Emprego – MTE) sobre a prática de ato do qual possa resultar a respectiva atribuição de responsabilidade, nos termos do artigo 135 do CTN.

O entendimento prevalecente é o de que, se a CDA, na sua origem, já faz expressa menção aos administradores como responsáveis pelo pagamento do tributo, cabe a eles (e não ao Fisco) o ônus da prova de que não praticaram as irregularidades que lhes atribuiria tal responsabilidade. Se, por outro lado, a CDA não faz tal indicação e há o mero redirecionamento da execução, o ônus dessa prova, nessas hipóteses, cabe às autoridades fiscais (e não aos administradores).

A criação dessa regra representou evolução em relação à prática que até então prevalecia, segundo a qual tal inclusão (pasmem, inclusive a de advogados – mas, isso será tratado em outro artigo) era feita na CDA sem que houvesse a necessidade de qualquer fundamentação.

Mas, ainda há largo espaço para necessária evolução.

Há que se restringir tal inclusão aos casos em que o suposto responsável (seja ele sócio, administrador ou procurador) tenha tido a prévia oportunidade de se manifestar sobre a validade e procedência do respectivo crédito tributário, oportunidade essa que se materializa no contencioso administrativo tributário.

De fato, ao tratar do lançamento tributário, o artigo 142 do CTN o define como o procedimento que, além de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido (propondo, quando for o caso, a aplicação da penalidade cabível), *identifica o sujeito passivo*.

Ou seja, é no lançamento que o sujeito passivo (contribuinte e responsável, nos termos do art 121 do CTN) deve ser identificado, e não quando da expedição da CDA nem, muito menos, no decorrer da execução fiscal.

E o processo administrativo, como já tive a oportunidade de demonstrar em outro artigo publicado nesta coluna do CONJUR (em 22.02.2012), tem a fundamental função de legitimar o título executivo objeto da execução fiscal. É por meio do contencioso administrativo que se verifica o atendimento aos princípios do contraditório, da ampla defesa, impessoalidade, moralidade administrativa e, principalmente, do devido processo legal.

Por essa razão, não há como legitimar-se o redirecionamento da execução fiscal contra administrador, sócio ou procurador que não tenha tido a oportunidade de, no decorrer da fase contenciosa administrativa, manifestar-se sobre a procedência do lançamento, seja em razão do mérito da cobrança, dos aspectos formais do lançamento, da matéria de fato, ou, ainda, da efetiva existência de irregularidades nos atos por ele praticados passíveis de torná-lo responsável pelo pagamento do tributo, nos termos do artigo 135 do CTN.

Do contrário, estar-se-á, sem qualquer fundamentação que tenha sido objeto de contraditório, em flagrante desrespeito ao devido processo legal, subjugando cidadãos presumidamente cumpridores dos seus deveres às agruras daqueles que são executados judicialmente em matéria tributária: penhora online, inscrição em lista de devedores, impossibilidade de obtenção de certidões negativas, entre tantas outras.

Tal resultado é inconcebível, inaceitável e incompatível com o Estado de Direito.

Date Created

18/04/2012