

**A RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS DIRETORES, GERENTES E  
REPRESENTANTES DAS PESSOAS JURÍDICAS: interpretação do artigo 135, inciso III,  
do Código Tributário Nacional**

PERSONAL LIABILITY OF DIRECTORS, OFFICERS AND REPRESENTATIVES OF  
LEGAL ENTITIES: interpretation of the article 135, section III, of the Brazilian National Tax  
Code

Rafael Figueiredo Fulgêncio<sup>1</sup>

Luísa Pires Monteiro de Castro<sup>2</sup>

**Resumo:** O presente artigo tem por escopo analisar a hipótese, constante do artigo 135, inciso III, do CTN, de responsabilização dos diretores, gerentes e representantes por débitos tributários da pessoa jurídica a que se vinculam. Discorre-se, inicialmente, sobre o posicionamento, que foi dominante no STJ, de que o simples não pagamento do tributo devido pela pessoa jurídica é suficiente para a imputação da responsabilidade tributária a seus administradores (responsabilidade objetiva) e, na sequência, sobre o entendimento doutrinário de que o referido dispositivo do CTN encerra hipótese de transferência da responsabilidade para o administrador que atua com culpa ou dolo, restando a pessoa jurídica excluída da relação tributária (responsabilidade subjetiva por substituição). Após a refutação de referidas interpretações, conclui-se que o artigo 135, inciso III, do CTN trata de hipótese de responsabilidade solidária entre administrador e pessoa jurídica administrada, com natureza jurídica de caução pessoal *ex lege*, gerada por conduta culposa ou dolosa do administrador, capaz de dificultar ou impossibilitar o recebimento do crédito tributário pela Fazenda Pública.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Obrigação tributária. Responsabilidade tributária.

**Abstract:** This paper objectives to analyze the hypothesis of personal liability of directors, managers or representatives of legal entities for tax debts of the corporation, regulated in article

---

<sup>1</sup> Pós-graduado em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Milton Campos. Pós-graduado em Filosofia e Existência pela Universidade Católica de Brasília. Pós-graduado em Direitos Humanos, Teoria e Filosofia do Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Mestrando em Direito e Políticas Públicas pelo Centro Universitário de Brasília. Advogado da União.

<sup>2</sup> Mestranda em Direito Público na Fundação Mineira de Educação e Cultura. Advogada.

135, section III, of the Brazilian Tax Code. Initially, it deals with the thesis that the simple non-payment of the tax by the legal entity enables the liability of its managers. Secondly, it discusses the thesis according to which the article 135, section III, of Brazilian Tax Code prescribes a hypothesis of transfer of liability to the manager who acts with negligence or willful conduct. Refuting both the theses, it is concluded that the law prescribes joint liability between manager and managed corporation, with the nature of personal guarantee, generated by negligent or willful conduct of the manager, capable of embarrass the payment of the tax.

**Keywords:** Tax Law. Brazilian Tax Code. Tax liability.

## 1 INTRODUÇÃO

O Direito brasileiro há muito confere ampla capacidade e autonomia patrimonial às pessoas jurídicas, estando totalmente integrada a “*Teoria da Personalidade Jurídica*” à cultura pátria. A pessoa jurídica representa novo ser, cujo patrimônio não se confunde com o patrimônio das pessoas naturais responsáveis por sua instituição ou administração.

Atualmente, todavia, os princípios da autonomia patrimonial e da personalização vêm sendo aplicados de forma mitigada pela prática jurídica nacional em determinadas situações, nas quais, em nome da tutela de interesses de trabalhadores, consumidores e do Estado, tem-se permitido recair sobre o patrimônio de sócios ou administradores a responsabilidade por obrigações contraídas exclusivamente pela pessoa jurídica.

O presente artigo tem como objeto uma dessas exceções ao princípio da responsabilidade limitada dos sócios pelos débitos da sociedade. Trata-se da norma do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, que, vocacionada à garantia da arrecadação tributária, assim dispõe:

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

[...]

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (BRASIL, 1966).

Doutrina e jurisprudência não chegaram a bom termo quanto à interpretação do citado dispositivo legal, ora concluindo se tratar de responsabilidade solidária entre a pessoa jurídica e

seus administradores,<sup>3</sup> ora entendendo cuidar-se de responsabilidade exclusiva destes. É objeto de debate, ainda, a necessidade de comprovação de culpa ou dolo para a transferência da responsabilidade, não havendo consenso sobre se tratar de hipótese de responsabilidade objetiva ou de hipótese de responsabilidade subjetiva dos administradores pelos débitos da pessoa jurídica.

O estudo ora empreendido baseia-se em pesquisa bibliográfica, especialmente na doutrina, legislação e jurisprudência relacionadas especificamente com o tema da interpretação do artigo 135, inciso III, do CTN. Trata-se, inicialmente, do posicionamento, que já foi dominante no STJ, de que o simples não pagamento do tributo devido pela pessoa jurídica é suficiente para imputar aos administradores a responsabilidade tributária respectiva (responsabilidade objetiva), e, na sequência, do entendimento doutrinário de que o referido dispositivo do CTN encerra hipótese de transferência da responsabilidade para o administrador que atua com culpa ou dolo, restando a pessoa jurídica excluída da relação tributária (responsabilidade subjetiva por substituição).

Após a refutação de ambas as referidas interpretações, propõe-se, a título de conclusão, que o inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional trata de hipótese de responsabilidade solidária entre administrador e pessoa jurídica administrada, com a natureza jurídica de caução pessoal *ex lege*, gerada por conduta culposa ou dolosa do administrador, conduta esta capaz de dificultar ou impossibilitar o recebimento do crédito tributário pela Fazenda Pública.

## **2 RESPONSABILIDADE PATRIMONIAL**

Juridicamente, responsabilidade vem de responder: é o dever que recai sobre a pessoa obrigando-a a satisfazer determinada prestação (convencionada ou decorrente de lei) ou suportar sanção legal decorrente de ato ou fato jurídico. É em virtude da responsabilidade que se impõe ao sujeito passivo o cumprimento da obrigação ou da sanção (SILVA, D. P., 1989, p. 125).

Parece-nos, com Carrazza (1997, p. 85), que nosso ordenamento jurídico adotou a chamada “*teoria dualista*”, proveniente do Direito germânico das obrigações, que distingue os conceitos crédito/débito (*Schuld*) de garantia/responsabilidade (*Haftung*): “Enquanto o ‘Schuld’ –

---

<sup>3</sup> Para simplificar a exposição e facilitar a leitura, utilizaremos a expressão “administradores”, evitando a repetição da longa fórmula legal “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

elemento não coativo, pois o devedor é livre para realizar ou não a prestação – surge com a formação do vínculo obrigacional, o ‘Haftung’ nasce na hipótese do inadimplemento”.

Assim, em regra, quando o devedor deixa de adimplir seu débito (*Schuld*), nasce contra ele a responsabilidade (*Haftung*), capaz de forçá-lo ao adimplemento da prestação. Em outros casos, a responsabilidade do devedor pelo pagamento pode recair também sobre um terceiro, em virtude de norma legal ou contratual, obrigando-o a satisfazer débito alheio com seu próprio patrimônio. Trata-se de extensão da responsabilidade, com o objetivo de garantir maior proteção ao crédito. Fica clara, portanto, a possibilidade de existência de responsabilidade sem débito ou, melhor dizendo, de responsabilidade por débito alheio.

A responsabilização por débito alheio é aceita na prática civilista e comercialista sem maiores questionamentos, sendo exemplares a respeito os institutos do aval e da fiança. Em tais hipóteses, apenas o devedor possui o débito, que, insatisfeito, gera a responsabilidade do avalista ou fiador.

No Direito Tributário, o débito (*Schuld*) nasce com a ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária.<sup>4</sup> A responsabilidade (*Haftung*), por sua vez, nasce com o inadimplemento do crédito tributário, após o lançamento e o decurso do prazo legalmente fixado para o pagamento. Se o titular do débito coincide com o da responsabilidade, temos a regra geral, restando ao Fisco, face ao inadimplemento de seu crédito, a possibilidade de exigência judicial do mesmo.

Nada obstante, pode ocorrer de ser imputada responsabilidade pelo pagamento do tributo a pessoa diferente do titular do débito descrito na norma tributária como “*contribuinte*”, ensejando responsabilidade de terceiro por débito alheio. Diferentemente do que ocorre no direito privado, não se exige a prévia indicação e anuência daqueles que se responsabilizam pelo inadimplemento da obrigação tributária: a própria lei já indica os devedores secundários (BECHO, 2000, p. 156).

Ao lado do “*contribuinte*”, o CTN alude também à figura do “*responsável*”. Esta se caracteriza pela inclusão, no polo passivo da obrigação tributária, de pessoa diversa da que praticou o aspecto material da hipótese de incidência. Trata-se de mecanismo utilizado pelo

---

<sup>4</sup> Deve-se ressaltar, no entanto, a existência de posição em contrário, como, por exemplo, a de Becker (1998, p. 558), que não admite a distinção entre débito e responsabilidade.

legislador com o propósito de garantir e facilitar a arrecadação tributária, como ocorre no caso do artigo 135, inciso III, do CTN, do qual passamos a nos ocupar na sequência.

### **3 A RESPONSABILIDADE DOS DIRETORES, GERENTES E REPRESENTANTES DAS PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO DO ARTIGO 135, INCISO III DO CTN**

Conforme visto, inexistiu consenso no cenário jurídico atual sobre a correta interpretação da hipótese de responsabilização contida no art. 135, inciso III, do CTN. Apesar das particularidades do raciocínio de cada um daqueles que se debruçaram sobre a questão, é possível delinear duas correntes de pensamento a respeito da temática. Após a análise de referidas correntes, que tiveram e ainda têm grande aceitação na jurisprudência e doutrina pátrias, passaremos à proposição de uma terceira possibilidade de resolução da questão, a nosso ver mais consentânea com a sistemática de nossa legislação tributária.

#### **3.1 Teoria da responsabilidade objetiva dos administradores**

A tese da responsabilidade objetiva dos administradores pelo não pagamento dos tributos devidos pela pessoa jurídica contou com grande aceitação do Superior Tribunal de Justiça até o início da década de noventa, quando passou a perder força, tendo se tornado espécie praticamente extinta naquela Corte nos dias atuais.

Preconizava-se que a responsabilidade pelos débitos tributários da pessoa jurídica devia ser imputada objetivamente (independente de dolo ou culpa) a seus administradores. Permitia-se, assim, a partir do mero inadimplemento da obrigação tributária pela pessoa jurídica, a inclusão em dívida ativa do nome de seus administradores, na condição de devedores solidários.

A construção da tese se fez em torno da expressão “*infração de lei*”, contida no *caput* do artigo 135 do CTN, preconizando-se que o descumprimento da própria lei tributária seria capaz de gerar a responsabilidade dos administradores das pessoas jurídicas. Assim, o simples não pagamento do crédito fazendário, visto tratar-se de óbvia quebra da norma jurídico-tributária, seria necessário e suficiente para desencadear a responsabilidade daqueles. Nesse sentido foram

proferidas inúmeras decisões foram pelo STJ.<sup>5</sup> Veja-se a conclusão do Ministro Garcia Vieira, proferida no Recurso Especial n. 211.842/MG, de 03 de agosto de 1999:

O não recolhimento do citado imposto constitui infração à lei (CTN, artigo 135). Este Superior Tribunal de Justiça nos Recursos Especiais n.ºs. 7.387-0-PR, DJ de 14/12/92; 36.176-1-SP, entendeu que “os sócios-gerentes são responsáveis pela dívida tributária resultante de atos praticados com infração à lei”. E, quem deixa de recolher tributos devidos pela sociedade comete infração à lei.<sup>6</sup>

Essas as palavras Ministro César Rocha, no Recurso Especial n.º 34.429-7 – SP, de 23 de junho de 1993:

O sócio-gerente de uma sociedade limitada é responsável, por substituição, pelas obrigações fiscais da empresa a que pertencera, desde que essas obrigações tributárias tenham o fato gerador contemporâneo ao seu gerenciamento, pois age com violação à lei o sócio-gerente que não recolhe os tributos devidos. [...]

A questão está em saber da extensão da responsabilidade do sócio-gerente referentemente aos débitos da sociedade.

A jurisprudência predominante, senão harmoniosa, está em que o sócio-gerente é responsável, por substituição, pelos débitos tributários.

É evidente que age com violação à lei o sócio-gerente que não recolhe os tributos devidos.<sup>7</sup>

Neste último julgado, o relator encerra seu ofício afirmando que se encontra absoluta identidade de entendimento em ambas as suas turmas (1ª e 2ª) que compõem a 1ª Seção do STJ (incumbida regimentalmente de julgar os dissídios envolvendo Direito Público), passando, então, a citar inúmeros precedentes nesse sentido.

---

<sup>5</sup> A título de exemplo, podem ser citados os Recursos Especiais número 62.301-4-SP, 55.566-3-SP, 36.651-8-SP, 36.176-1-SP, 14-904-MG, 4.412-RJ, 8.584-SP, 7.303-0-RJ, 7.387-0-PR.

<sup>6</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PROCESSUAL CIVIL E COMERCIAL – RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS POR DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA EMPRESA – PENHORABILIDADE DAS QUOTAS DE SÓCIO DE LIMITADA. O não recolhimento de tributo devido pela pessoa jurídica constitui infração à lei, o que enseja responsabilidade dos sócios-gerentes. São penhoráveis, em execução, as quotas do sócio-gerente de sociedade por quotas de responsabilidade limitada e tal penhorabilidade não atenta contra o princípio da affectio societatis. Recurso improvido. (BRASIL, 1999).

<sup>7</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO POR DÍVIDA DA SOCIEDADE LIMITADA. REQUISITOS NECESSÁRIOS. PRECEDENTES. O sócio-gerente de uma sociedade limitada é responsável, por substituição, pelas obrigações fiscais da empresa a que pertencera, desde que essas obrigações tributárias tenham o fato gerador contemporâneo ao seu gerenciamento, pois age com violação à lei o sócio-gerente que não recolhe os tributos devidos. Precedentes da Corte. Recurso Improvido. Recurso Especial n. 34.429-7 – SP. Recorrente: Oscar Duarte Atanázio. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator Ministro Cesar Rocha. Acórdão 23 jun. 1993. Julgamento por unanimidade com voto dos Ministros Garcia Vieira, Gomes de Barros e Milton Pereira.

A posição jurisprudencial, portanto, indicava que a responsabilização dos administradores ocorria independente de qualquer cogitação de conduta culposa ou dolosa na gestão da empresa. A imputação da responsabilidade aos administradores decorria como consequência automática do não pagamento do tributo pela pessoa jurídica, posição criticada por Fernando Osório de Almeida Júnior e Simone Franco Di Ciero:

Com efeito, a citada jurisprudência criou uma verdadeira e assombrosa responsabilidade tributária objetiva do administrador que deixa de pagar tributo, tornando-se assim despicienda qualquer questão sobre se ter ou não agido com excesso de poder. (2000, p. 74).

Vigorando, no direito brasileiro, os princípios da personalização e da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas, a regra aplicável à generalidade dos casos é a de que apenas o patrimônio da pessoa jurídica responde por seus débitos, sejam estes de qualquer natureza, decorrentes de norma de direito público ou privado, desde que contraídos em virtude de fatos ou atos praticados em nome daquela. Nesse sentido, deve ser compreendida a responsabilização dos administradores por débitos tributários decorrentes de fatos geradores praticados em nome das pessoas jurídicas como medida de caráter excepcional, incompatível com a exagerada amplitude conferida pelos precedentes jurisprudenciais mencionados. Nesse sentido se manifestou Luiz Emygdio Rosa Jr.:

Assim, recusamo-nos a aceitar a tese de alguns julgados entendendo que o mero não pagamento do tributo pela sociedade implica na responsabilidade pessoal do seu administrador. O administrador é órgão da sociedade, e como tal gera a vontade social. [...] Assim, o administrador só responde em caráter excepcional. (1997, p. 515).

A mesma linha segue Sacha Calmon Navarro Coêlho, que conclui pela impossibilidade de imputação de responsabilidade objetiva aos administradores com base no artigo 135 do CTN:

[...] o simples não recolhimento do tributo constitui, é claro, uma ilicitude, porquanto o conceito lato de ilícito é o de descumprimento de qualquer dever jurídico decorrente de lei ou de contrato. Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva, e sim subjetiva, ou seja dolosa.<sup>8</sup> (2002, p. 404).

---

<sup>8</sup> Para nós, onde o professor escreve dolo, leia-se dolo ou culpa, conforme restará demonstrado no item 3.3.

Ora, se o simples inadimplemento do crédito tributário fosse capaz de desencadear a responsabilidade do administrador, a exceção tornar-se-ia regra e, pior, regra absoluta, vez que absorveria todas as situações de responsabilidade em relação a créditos tributários. Por certo que se o tributo foi recolhido em sua integralidade, nos estritos moldes da exigência legal, não haveria que se cogitar da imputação de responsabilidade a ninguém. Nos demais casos que resultassem do não pagamento ou do pagamento apenas parcial do débito tributário, seja por culpa, dolo contra o fisco, dolo contra a própria pessoa jurídica ou por simples ausência de pagamento do tributo, seria atribuída responsabilidade tributária ao administrador, esvaziando a regra geral de responsabilização da pessoa jurídica. Estas as palavras de Hugo de Brito Machado sobre a questão:

Se o não pagamento do tributo fosse infração à lei capaz de ensejar a responsabilidade dos diretores de uma sociedade por quotas, ou de uma sociedade anônima, simplesmente inexistiria qualquer limitação da responsabilidade destes em relação ao Fisco. (1997, p. 113).

Não se deve olvidar, ademais, que a norma do artigo 134 e incisos do CTN encerra hipótese de imputação de responsabilidade tributária subsidiária àqueles que tem dever de representação, administração e fiscalização em relação a determinadas pessoas ou coisas, senão vejamos:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento de obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:  
I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;  
II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;  
III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;  
IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;  
V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;  
VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício;  
VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.  
Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidade, às de caráter moratório. (BRASIL, 1966).

Apesar de a norma utilizar-se da expressão “*respondem solidariamente*”, claramente se trata de imputação de responsabilidade subsidiária, visto que aqueles que tem dever de representação, administração e fiscalização em relação a determinadas pessoas ou coisas só



respondem “*nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte*”.

O artigo 134 exige apenas o inadimplemento da obrigação tributária para desencadear a responsabilidade subsidiária daqueles que tem dever de representação, administração e fiscalização em relação a determinadas pessoas ou coisas, não pressupondo dolo ou culpa, de forma a estabelecer hipótese de responsabilidade objetiva.

Perceba-se que a norma do inciso I do artigo 135 do CTN<sup>9</sup> remete o intérprete aos responsáveis dos incisos I a VII do artigo 134 do mesmo código, imputando-lhes, agora, responsabilidade solidária.<sup>10</sup> Assim, sendo certo que a norma do artigo 134 imputa responsabilidade subsidiária àqueles que enumera em seus incisos, responsabilidade esta que decorre do simples inadimplemento da obrigação tributária, a repetição de tais pessoas no artigo 135 deixa claro e patente que o fato gerador da responsabilidade é distinto.

Do contrário, estaríamos diante de antinomia normativa insuperável: se o simples não pagamento do débito tributário pela pessoa jurídica se subsumisse também no comando do artigo 135 do CTN, totalmente inútil seria o 134. Inadimplida a obrigação tributária, nasceria a responsabilidade solidária do artigo 135, por força de seu inciso I, para os agentes elencados no artigo 134. Teria, portanto, este dispositivo legal, reduzido a zero seu campo de incidência, totalmente absorvido pelo daquele.<sup>11</sup>

O que pretendeu o legislador tributário ao repetir os incisos I a VII do artigo 134 no artigo 135, inciso I, do CTN foi graduar, *em virtude de sua culpabilidade*, a responsabilidade daqueles que tem dever de representação, administração e fiscalização em relação a determinadas pessoas ou coisas. Se a responsabilidade tributária subsidiária do artigo 134 decorre da simplesmente ausência do pagamento do tributo, a responsabilidade solidária do artigo 135 se desencadeia apenas na presença de culpa ou dolo. Assim, ao agente negligente ou mal intencionado se atribui responsabilidade mais abrangente do que ao que, sem culpa, simplesmente deixou de recolher o tributo devido.

---

<sup>9</sup> Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – as pessoas referidas no artigo anterior; (BRASIL, 1966).

<sup>10</sup> Conforme restará demonstrado no item 3.3 do presente artigo.

<sup>11</sup> Certo é que defender o princípio de que o legislador não utiliza expressões inúteis, no Brasil, é tarefa árdua, principalmente quando se trata do legislador do CTN. Por outro lado, tão árdua quanto seria defender que o legislador teria cometido erro tão grosseiro.

### 3.2 Teoria da responsabilidade subjetiva dos administradores por substituição

A segunda vertente interpretativa do artigo 135, inciso III, do CTN, amplamente majoritária na doutrina nacional, defende que a responsabilidade prevista na norma deve produzir seus efeitos mediante conduta dolosa ou culposa do administrador, para uns<sup>12</sup>, ou mediante conduta dolosamente dirigida contra a empresa, exclusivamente, para outros<sup>13</sup>. Além do repúdio à responsabilização objetiva dos administradores, a convergência de ambas as interpretações repousa sobre o fato de ambas concluírem pela exclusão da pessoa jurídica do polo passivo da relação obrigacional tributária.

Tal exclusão se daria em virtude de se tratar a norma do artigo 135 do CTN de hipótese de substituição tributária. Assim, a obrigação tributária nasceria diretamente contra o administrador faltoso, não chegando a pessoa jurídica administrada a se caracterizar como contribuinte do tributo. O administrador responderia na condição de responsável tributário (CTN, artigo 121, inciso II) e entre pessoa jurídica e Fisco relação jurídica alguma se formaria. Neste sentido é a lição de Aliomar Baleeiro:

O caso, diferentemente do anterior (artigo 134 do CTN), não é apenas de solidariedade, mas de responsabilidade por substituição. As pessoas indicadas no art. 135 passam a ser os responsáveis ao invés do contribuinte. (2003, p. 755).

Devemos refutar, em primeiro lugar, o posicionamento adotado por aqueles que enxergam hipótese de substituição tributária mediante ato meramente culposos do administrador. Para estes, a “*infração à lei*” do caput do artigo 135 do CTN pode ser à lei tributária, mas tal infração deve se dar de maneira culposa ou dolosa pelo administrador. Exemplo dessa exegese se encontra em José Otávio de Vianna Vaz:

Ora, no tocante à responsabilidade mencionada no art. 134, nada dispõe o CTN sobre o fato de ser ela culposa ou dolosa – nem mesmo lícita ou ilícita – bastando que haja intervenção ou omissão imputável ao agente, que pode, como já afirmado, ser tanto dolosa como culposa.

Da mesma forma, o disposto no art. 135 não leva em consideração para a imputação de responsabilidade, o elemento subjetivo do tipo, vale dizer, o dolo ou a culpa. Assim, os ilícitos ali apresentados podem ser cometidos culposos ou dolosamente, mas sempre em

---

<sup>12</sup> A exemplo de Otávio de Vianna Vaz (2003, p.130-131) e Antônio Carlos Diniz Murta (2001, p.107).

<sup>13</sup> A exemplo de Sacha Calmon Navarro Coelho (2002, p.403) e Aliomar Baleeiro (2003, p.403-404).

caráter ilícito, devendo-se, portanto, imputar a responsabilidade, em princípio ao agente. (2003, p. 130-131).

A norma do artigo 135 do CTN, como dito, tem por objetivo alargar as possibilidades de a Fazenda Pública haver seus créditos. Não nos parece que tal propósito é alcançado pela interpretação retro citada, em vista da exclusão da pessoa jurídica (que, em regra, possui maior capacidade financeira do que seu administrador) do polo passivo da obrigação tributária.

O conceito jurídico de culpa é excessivamente abrangente. Inúmeros atos dos administradores podem ser considerados culposos, do que decorreria a substituição da pessoa jurídica por aqueles em número muito grande de hipóteses, a exemplo do não pagamento do tributo pelo administrador que se esquece da data de vencimento ou, ainda, da falha na apuração da base de cálculo ou na aplicação da alíquota do tributo.

Imagine-se, ainda, o administrador que age com dolo contra o Fisco, e não contra a pessoa administrada, no caso, por exemplo, do famigerado “*caixa dois*”. Certo é que tal comportamento merece ser sancionado, mas certo também é que a pessoa jurídica auferiu vantagem de tal conduta delituosa, muitas vezes agindo o administrador simplesmente de acordo com a vontade societária.

Como, então, defender-se a exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica, que é a maior beneficiada pela sonegação fiscal? Não há como fazê-lo. Sobre o ponto, é pertinente a advertência de Sacha Calmon Navarro Coêlho, que, apesar de defender a exclusão da pessoa jurídica do polo passivo da obrigação tributária em virtude da incidência da norma do artigo 135, inciso III, do CTN, alerta para a possibilidade de utilização fraudulenta do instituto, veja-se:

O que não se pode admitir é que grandes empresas, até mesmo multinacionais, por pura matroca obriguem seus diretores contratados, com poucos bens ou sem eles, a ficar responsáveis por atos deliberadamente praticados em proveito da empresa, com excesso de poder ou infração de lei ou contrato. A exclusão das empresas daria lugar a enormes injustiças e à indução de “planejamentos tributários” marotos. Além disso, tornaria as funções gerenciais um tipo de atividade de alto risco. (COÊLHO, 2002, p. 405).

Deve ser afastada, ainda, a tese de que o administrador é substituto tributário exclusivamente quando age com dolo contra a própria pessoa jurídica administrada, que, no caso, assume o papel de vítima daquele. Para os defensores de tal entendimento, a “*infração à lei*” referida pelo artigo 135 do CTN diz respeito à lei societária ou civil. Segundo tal posicionamento,

a infração à lei tributária não é capaz de gerar a responsabilidade dos administradores, ao passo em que o ilícito a que se refere é exterior a esta.

Responsável por substituição seria o administrador que abusa ou excede de seus poderes de administração previstos em lei, mandato ou contrato social ou estatuto, com dolo específico contra a pessoa jurídica. Esta passa à condição de vítima de seu administrador, que, segundo os defensores da interpretação de que ora se trata, não fosse o disposto no artigo 135, inciso III, do CTN, veria surgir em seu nome dívida não autorizada. Nesta linha de pensamento se coloca Misabel Derzi:

Ocorrendo dolo, o responsável passa a responder pessoal e diretamente pelas dívidas contraídas em nome do contribuinte, conforme dispõe em seguida o artigo 135.

[...]

O Código Tributário Nacional gradua ainda, segundo o grau de culpa, a responsabilidade dos terceiros arrolados no art. 134. Se houver dolo no descumprimento do dever por parte daqueles terceiros, aplicar-se-á espécie o art. 135 e não o 134; e mais, a responsabilidade estender-se-á às infrações, segundo o artigo 137, III. (DERZI, 2003, p. 753-755).

A exegese defendida por Misabel Derzi e grande parte da doutrina tributarista pátria não consegue explicar, porém, a responsabilização dos administradores pela dissolução irregular da sociedade.<sup>14</sup> É que a teorização considera que o ilícito deve ser prévio ou concomitante ao nascimento da obrigação tributária, conforme se extrai da lição da referida autora sobre a expressão “*infração de lei*” constante do artigo 135 do CTN: “O ilícito é assim prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo” (2003, p. 756).

Ora, na hipótese da responsabilização por dissolução irregular da pessoa jurídica, a obrigação tributária nasce contra esta e, em virtude de ilícito posterior, ocorre a responsabilização do administrador, o que afastaria a subsunção da hipótese na norma do artigo 135 do CTN, segundo a referida doutrina. A dissolução irregular da sociedade é ato posterior ao surgimento da obrigação tributária assim como o é o não pagamento do tributo.

Permanece sem solução, portanto, na doutrina em apreço, a necessidade de imputação de responsabilidade aos administradores que encerram irregularmente a atividade empresarial, dissolvendo o ativo patrimonial da pessoa jurídica que a exercia e frustrando os créditos

---

<sup>14</sup> Além de não se coadunar com a finalidade de proteção e garantia do crédito tributário, questão que será debatida no item 3.3.

fazendários. Fere o mais simplório senso de justiça a cogitação de não se responsabilizar os administradores que dão causa ao enriquecimento ilícito dos sócios (muitas vezes se incluindo entre estes) que se apropriam dos bens sobre os quais recairia a responsabilidade pelos débitos tributários.

Claro, portanto, que o administrador que dissolve a pessoa jurídica em desacordo com as normas do Direito Empresarial, frustrando os credores da sociedade, deve responder com seu patrimônio pelos créditos inadimplidos. O dispositivo legal invocado para justificar essa atribuição de responsabilidade, no direito tributário, é o artigo 135, inciso III, do CTN, como se extrai das palavras da Min. Nancy Andrighi, ao relatar o Recurso Especial n. 121.021/PR:

A responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN, imposta ao sócio-gerente, ao administrador ou ao diretor de empresa comercial só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova a prática de atos de abuso de gestão ou de violação da lei ou do contrato.<sup>15</sup>

Não há outro dispositivo no CTN em que se possa enquadrar a dissolução irregular da pessoa jurídica, vez que o inciso VII do artigo 134 trata apenas de sociedades em que o sócio responde pessoalmente pelos débitos sociais.<sup>16</sup> A retirada de tal hipótese do asilo do artigo 135, inciso III, do Digesto Tributário deixaria sem amparo legal a responsabilização dos administradores pelos débitos tributários da pessoa jurídica irregularmente dissolvida e desamparada a Fazenda Pública, que não teria como exigir seus créditos dos promoventes da dissolução ilícita.

---

<sup>15</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - ICMS - EXECUÇÃO FISCAL - REDIRECIONAMENTO - SÓCIOS DE SOCIEDADE POR QUOTAS - RESPONSABILIDADE SOCIETÁRIA - ART. 135, III, CTN. I - A responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN, imposta ao sócio-gerente, ao administrador ou ao diretor de empresa comercial só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova a prática de atos de abuso de gestão ou de violação da lei ou do contrato. II - Os sócios da sociedade de responsabilidade por cotas não respondem objetivamente pela dívida fiscal apurada em período contemporâneo a sua gestão, pelo simples fato da sociedade não recolher a contento o tributo devido, visto que, o não cumprimento da obrigação principal, sem dolo ou fraude, apenas representa mora da empresa contribuinte e não "infração legal" deflagradora da responsabilidade pessoal e direta do sócio da empresa. III - Não comprovado os pressupostos para a responsabilidade solidária do sócio da sociedade de responsabilidade limitada há que se primeiro verificar a capacidade societária para solver o débito fiscal, para só então, supletivamente, alcançar seus bens. IV - Recurso Especial a que se dá provimento. (BRASIL, 2000).

<sup>16</sup> "Sociedades de pessoas, no art. 134 do CTN, são as em nome coletivo e outras, que não se enquadram nas categorias de sociedades anônimas ou por quotas de responsabilidade limitada." (BALEEIRO, 2003, p. 753).

### 3.3 Teoria da responsabilidade subjetiva fiduciária dos administradores

Nas seções anteriores, ao refutarmos as teorias ali descritas, algumas premissas restaram assentadas: em primeiro lugar, a responsabilidade do artigo 135, inciso III, do CTN não é imputada aos administradores nem de forma exclusiva,<sup>17</sup> nem de forma subsidiária.<sup>18</sup> Assim, forçoso reconhecer estarmos diante de responsabilidade solidária entre a pessoa jurídica e seus administradores.

Quando a norma do artigo 135 do CTN determina que os administradores “são pessoalmente responsáveis”, significa que respondem pelos débitos sociais com seu patrimônio, mas não exclusivamente. Trata-se, como já visto, de norma posta a majorar as garantias do crédito tributário, sendo incompatível com seu escopo, portanto, a exclusão da responsabilidade pelo pagamento do tributo de quem quer que seja.

Ademais, a regra que vigora em nosso ordenamento jurídico-tributário é a de que quem responde pelo pagamento do tributo é aquele que realiza o aspecto material da hipótese de incidência, no caso do denominado contribuinte pelo CTN, ou quem a lei assim o determine, no caso de eleição de responsável tributário. As pessoas jurídicas, contribuintes ou responsáveis, devem recolher o tributo. Assim, para a exclusão de sua responsabilidade, mister que houvesse norma expressa para tanto.

A interpretação literal da expressão “*pessoalmente responsáveis*” não autoriza o intérprete a desconsiderar todo o sistema do CTN para exonerar a responsabilidade pelo débito de quem é contribuinte ou responsável. Seguindo a orientação de Hugo de Brito Machado, concluímos necessária a expressa exoneração legal da responsabilidade, pela qual não optou a lei tributária pátria:

A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa.

Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Isto aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a lei pode atribuir de modo expresse 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

---

<sup>17</sup> Uma vez que não se trata de responsabilidade por substituição.

<sup>18</sup> Conclusão a que chegamos através do confronto do artigo 134 com o artigo 135 do CTN.

em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (2000, p. 115).

Na mesma linha é o ensinamento de Werther Botelho Spagnol que, analisando a norma do artigo 135 do CTN, refuta expressamente a teoria que defende a exclusão da responsabilidade solidária da pessoa jurídica, nos termos seguintes:

Não há se confundir a norma de incidência tributária com a norma de transferência da obrigação tributária. Ademais, pela letra do artigo 128 do Código Tributário Nacional, a lei que atribui de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa deve excluir a responsabilidade do sujeito passivo direto ou lhe atribuir, apenas em caráter supletivo, a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação. Destarte, os dispositivos mencionados têm o condão apenas de agregar ao pólo passivo da obrigação as pessoas nele referidas. (2004, p. 208)

Além do mais, não se sustenta a tentativa de caracterizar a pessoa jurídica e, reflexamente, seus sócios, como vítimas do administrador desidioso ou mal intencionado. A função social da empresa, irradiada em todo nosso ordenamento jurídico pela Constituição da República, é o que legitima a proteção estatal da atividade empresarial. Esta não interessa exclusivamente àqueles que a exercem, mas à coletividade como um todo, visto ser fonte de riqueza e bem estar social.

Assim, os sócios não têm apenas o *poder* de fiscalização e controle sobre os atos dos administradores da pessoa jurídica que titularizam, mas o *dever* perante a sociedade como um todo de bem exercer tal prerrogativa. O conceito de *domínio* foi superado pela ordem constitucional vigente, substituído pela ideia de *propriedade*, tendo como um de seus elementos a função social, ao lado dos poderes de usar, gozar, dispor e reivindicar.

Imperdoável, pois, a desídia do sócio que negligencia seus deveres de fiscalização e controle da atividade dos administradores da pessoa jurídica que titulariza, impondo prejuízos não apenas a seu patrimônio pessoal, mas a toda a coletividade. O sócio que não cumpre seu dever de fiscalização e controle é coautor da conduta faltosa do administrador, ambos causando prejuízo à comunidade, essa sim vítima.

O débito tributário nascido contra a pessoa jurídica, portanto, será desta exigido, mesmo quando seja fruto de atos praticados com abuso ou excesso de poderes e contrários ao querer societário. É sobre a sociedade empresária que devem recair os riscos da atividade econômica, aí incluído o risco pela nomeação de seus administradores.

Com apoio na doutrina de Antônio Carlos Diniz Murta, no ponto em que discorre sobre a responsabilidade do sócio-quotista de sociedade limitada, defendemos, então, a justiça da não exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica:

O sócio-quotista, quando integra uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, seja no momento de sua formação, seja posteriormente, elege, expressamente, uma ou mais pessoas que serão alçadas à condição de dirigentes ou sócios-gerentes dos rumos da dita sociedade. O sócio-quotista assume, neste ato, responsabilidade pelos caminhos a serem trilhados pela sociedade que compõe. Não pode simplesmente lavar as suas mãos e dizer: nada mais tenho com isso, ou, o que for feito, nada tem a ver com a minha vontade. Como assim? O procedimento de escolha do sócio-gerente é uma ação de grande relevância, sopesado e refletido, visto que, se malfeito, poderá acarretar, como conseqüência, prejuízos, não só para a sociedade, como também para terceiros.

Indicar e aceitar um sócio gerente é uma ação. Caso esta ação seja considerada mal realizada, com prejuízos para terceiros, haverá imprudência ou negligência por parte do sócio-quotista. Trata-se de uma situação típica de culpa in eligendo; quem escolhe mal, deve responder pelos atos do escolhido.

[...]

Ademais, uma vez constituída a sociedade com a indicação de seus sócios-gerentes, deverá o sócio-quotista observar, verificar e fiscalizar, com cuidado e atenção, o *modus faciendi* de administrar do sócio-gerente. (2001, p. 107).

Importa ressaltar, que não se trata, de modo algum, de defender a agressão direta e imediata do patrimônio dos sócios pelas dívidas da sociedade, mas de reafirmar-se que a pessoa jurídica e, não, a coletividade, maior interessada na arrecadação tributária, sofra as consequências da negligência e má-fé de seus gestores, exercida sob os olhares dos sócios responsáveis pela condução dos mesmos à posição de administração. A perda patrimonial dos sócios, portanto, limitar-se-á ao valor aplicado na pessoa jurídica.

A responsabilização dos administradores prevista no artigo 135, inciso III, do CTN não detém, portanto, natureza de responsabilidade por substituição. Cuida-se, na verdade, de hipótese de caução pessoal *ex lege*. A sistemática é análoga à proposta por Becker no que denomina “*responsável legal tributário*”, que o autor identifica na hipótese do artigo 134 do CTN. Veja-se o exemplo dado pelo tributarista:

A lei determina que o vendedor do imóvel, dentro de determinado prazo, deverá recolher o imposto de transmissão. Se, dentro deste prazo, o vendedor não recolheu o imposto de transmissão e se a lei, somente depois de ocorrer este fato (não recolhimento pelo vendedor em determinado prazo do imposto de transmissão), permite ao Estado exigir aquele imposto do Tabelião, então, neste caso, e unicamente neste caso: existe a figura do responsável legal tributário. Aqui existem duas regras jurídicas.



A primeira regra jurídica tem como hipótese de incidência a transmissão do direito real e a incidência dessa primeira regra jurídica tem, como efeito jurídico, a criação da relação jurídica tributária em que figura no pólo negativo o vendedor.

A segunda regra jurídica tem por hipótese de incidência: uma omissão, isto é, a inadimplência da prestação jurídica naquela primeira relação jurídica. Realizando-se a hipótese de incidência desta segunda regra jurídica (a referida omissão), ela incide e o efeito jurídico irradiado consiste no seguinte: o nascimento de uma segunda relação jurídica em cujo pólo positivo está o Estado e em cujo pólo negativo figura o Tabelião na condição de responsável legal tributário.

Esta segunda relação jurídica não é de natureza tributária, mas sim de natureza fiduciária. O responsável legal tributário não é contribuinte de jure. Ele é sujeito passivo de uma relação jurídica fiduciária. (1998, p. 560-561).

O funcionamento do artigo 135 do CTN, portanto, se dá da mesma maneira como descrita por Becker em relação ao artigo 134 do mesmo diploma legal, gerando, porém, efeito diverso (solidariedade, ao invés de subsidiariedade) e mediante a ocorrência de pressupostos também diversos (ato doloso ou culposo, ao invés de simples não pagamento do tributo devido). A finalidade do mecanismo é a de afiançar o crédito fazendário, em virtude da prática, pelo garantidor apontado na lei, de ato ilícito capaz de dificultar ou impossibilitar<sup>19</sup> a cobrança dos créditos tributários.

Assim, em primeiro momento, a subsunção do fato gerador à hipótese de incidência tributária gerará contra a pessoa jurídica a obrigação de pagamento do tributo. Subsumindo-se, concomitante ou posteriormente, a conduta do administrador na norma secundária do artigo 135, inciso III, do CTN, nasce contra este a obrigação de afiançar o crédito tributário em benefício do Estado.

A responsabilidade do administrador, portanto, somente surgirá no momento em que cometer o ato ilícito previsto no artigo 135 do CTN. Este ilícito e, conseqüentemente, a imputação da responsabilidade, repita-se, poderão ser concomitantes ou posteriores ao surgimento da obrigação tributária.

Definida, assim, a hipótese do artigo 135, inciso III, do CTN como de responsabilidade solidária (caução pessoal *ex lege*) entre a pessoa jurídica e seus administradores, resta-nos, ainda, caracterizá-la como hipótese de responsabilidade subjetiva mediante culpa, dolo ou dolo específico do administrador contra a própria pessoa jurídica.

---

<sup>19</sup> Ao tratar do tema, Hugo de Brito Machado (1997, p. 114) fala em insolvência: “Em síntese, os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, aos quais se reporta o art. 135, III, do CTN, são aqueles atos em virtude dos quais a pessoa jurídica tornou-se insolvente”.

A teoria da culpa é a que melhor se ajusta à sistemática prevista no referido dispositivo legal. É de se ressaltar, em primeiro lugar, que a redação do artigo 135 do CTN atribui responsabilidade por atos ilícitos de forma genérica. Exceção feita ao Direito Penal, raras são as hipóteses em que nossa legislação se preocupa em distinguir os ilícitos praticados com culpa dos praticados com dolo, englobando ambos os elementos subjetivos quando se refere à culpabilidade em geral. Assim, não tendo a referida norma do CTN excluído os atos culposos, e estando estes incluídos no conceito de ato ilícito para o Direito em geral, não há como afastá-los, via atividade interpretativa, da sistemática de responsabilização em estudo. Nesse sentido é a lição de Gilberto Etchaluz Villela:

Portanto, se um administrador daqueles mencionados no art. 134 e no art. 135, praticar, culposa ou dolosamente, ato com excesso de poderes ou mediante infrações à leis, contratos ou estatutos, estará responsabilizado pelos créditos tributários inadimplidos, juntamente com aqueles administrados também previstos nos dois artigos citados. (2001, p. 119).

José Otávio de Vianna Vaz segue esta mesma orientação, argumentando simplesmente tratar-se de responsabilização por culpa por não ter sido esta excluída pelo mandamento legal:

[...] o disposto no art. 135 não leva em consideração para a imputação de responsabilidade, o elemento subjetivo do tipo, vale dizer, o dolo ou a culpa. Assim, os ilícitos ali apresentados podem ser cometidos culposa ou dolosamente, mas sempre em caráter ilícito [...] (2003, p. 130).

Em segundo lugar, há que se ressaltar que, além de inúmeros outros deveres, os administradores das companhias têm, especialmente, o de cumprir suas funções com diligência e lealdade.<sup>20</sup> O descumprimento de qualquer destes deveres é capaz de ensejar a responsabilidade do administrador pelos danos provocados.

O dever de diligência determina que a administração seja conduzida de acordo com os paradigmas impostos pela ciência da administração de empresas, sendo diligente o administrador que emprega, na condução de seu mister, as “cautelas, métodos, recomendações, postulados e diretivas da administração” (COELHO, 2002, p. 243-244).<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> Respectivamente, artigos 153 e 154 da Lei n. 6.404/76, que dispõe sobre as Sociedades Anônimas.

<sup>21</sup> O autor noticia que o modelo citado substituiu o padrão do *bom pai de família*, segundo o qual se espera do administrador o emprego do cuidado e diligência próprios do homem ativo e probo na condução de seus interesses particulares.

Percebe-se, pois, ser o administrador um técnico especializado na atividade de gestão de empresas, devendo pautar sua conduta de acordo com tal condição. Não pode, portanto, ser excluída a responsabilidade por culpa daqueles que têm a obrigação de se determinar dentro de padrões estabelecidos pela Ciência da Administração, além de agir com diligência e lealdade.

A doutrina comercialista parece equacionar a questão da mesma forma quando trata da norma do citado inciso II do artigo 158 da Lei n. 6.404/76,<sup>22</sup> de redação análoga à do inciso III do artigo 135 do CTN. Fábio Ulhoa Coelho (2002, p. 250) afirma cuidar-se de responsabilidade “*subjetiva do tipo clássico*”, após afirmar que o entendimento predominante na doutrina defende se tratar de “responsabilidade subjetiva com presunção de culpa”.

Assim, em síntese, podemos afirmar se tratar a responsabilidade dos diretores, gerentes e representantes das pessoas jurídicas, prevista no artigo 135, inciso III, do CTN de responsabilidade solidária entre administrador e pessoa jurídica administrada, com a natureza jurídica de caução pessoal *ex lege*, gerada por conduta culposa ou dolosa do administrador, conduta esta capaz de dificultar ou impossibilitar o recebimento do crédito tributário pela Fazenda Pública.

#### **4 CONCLUSÃO**

O artigo 135, inciso III, do CTN encerra, em prol da arrecadação fazendária, hipótese de mitigação dos princípios da autonomia patrimonial e da personalidade jurídica, atribuindo responsabilidade aos administradores pelos débitos tributários contraídos em nome das pessoas jurídicas respectivas.

Pela teoria dualista da obrigação, esta é composta por dois elementos: crédito (*Schuld*) e responsabilidade (*Haftung*). No Direito Tributário, o crédito nasce com a ocorrência do fato gerador e o respectivo lançamento, enquanto a responsabilidade surge com o não pagamento do tributo devido.

O CTN prevê duas hipóteses de sujeição passiva, a dos “*contribuintes*” e a dos “*responsáveis*”. Quando há coincidência entre quem pratica o aspecto material da hipótese de incidência e quem deve figurar no polo passivo da obrigação tributária, tem-se o “*contribuinte*”.

---

<sup>22</sup> “Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder: [...] II – com violação da lei ou do estatuto.” (BRASIL, 1976).

O “*responsável*”, por sua vez, se caracteriza pela inclusão, no polo passivo da obrigação tributária, de pessoa diversa da que praticou o aspecto material da hipótese de incidência. A figura do *responsável* é utilizada pelo legislador com o propósito de garantir e facilitar a arrecadação tributária, como no caso do artigo 135, inciso III, do CTN.

A respeito do referido dispositivo legal, a jurisprudência do STJ já acolheu, majoritariamente, o entendimento de que a responsabilidade pelos débitos tributários da pessoa jurídica deveria ser imputada de maneira objetiva a seus administradores, mediante o simples não recolhimento tempestivo do tributo devido. Fundava-se a tese na ideia de que a infração da própria legislação tributária poderia configurar a “*infração de lei*” mencionada no *caput* do artigo 135 do CTN.

O equívoco de tal posicionamento fica claro quando se leva em consideração que a sua aplicação redundaria na absoluta ilimitação da responsabilidade dos administradores perante o fisco, ao passo em que todo e qualquer inadimplemento tributário da pessoa jurídica resultaria na responsabilização dos mesmos, sendo desnecessária, para tanto, a concorrência de qualquer outra circunstância fática.

A exegese proposta pelo STJ peca, ainda, por tornar idênticas as hipóteses de responsabilização previstas nos arts. 134 e 135, inciso I, do CTN, retirando toda a utilidade daquele dispositivo normativo. A intenção da lei, pelo contrário, é a de graduar a responsabilidade do administrador com base no grau de sua culpabilidade, atribuindo responsabilidade subsidiária àquele que, sem culpa, contribui para o não recolhimento do tributo devido e responsabilidade solidária àquele que contribui para o mesmo fim de forma negligente ou mal intencionada.

A doutrina pátria, por sua vez, defende, de forma amplamente majoritária, a tese de que a norma do artigo 135 do CTN trata de hipótese de responsabilização subjetiva por substituição. Tal entendimento, porém, ao passo em que promove a exclusão da pessoa jurídica da obrigação tributária, transferindo para o administrador o débito para com a Fazenda Pública, colide frontalmente com a finalidade do instituto, que consiste em majorar as garantias do crédito tributário, dificultando, ao invés de promover, a arrecadação tributária.

Não se sustenta, ainda, o entendimento doutrinário de que o artigo 135, inciso III, do CTN seria aplicável exclusivamente ao administrador que age com dolo contra a própria pessoa jurídica que administra, que, no caso, assume o papel de vítima perante aquele. O referido

dispositivo, como já dito e repetido, tem por escopo a proteção do crédito fazendário e, não, o patrimônio das pessoas jurídicas de direito privado, como supõe a tese ora rechaçada.

Pode-se concluir, portanto, que o artigo 135, inciso III, do CTN trata de hipótese de caução pessoal *ex lege*. A norma em referência tem por finalidade afiançar o crédito tributário, incluindo o administrador, em virtude da prática de ato ilícito capaz de dificultar ou impossibilitar a cobrança do referido crédito, no polo passivo da obrigação tributária, ao lado da pessoa jurídica originalmente ali incluída.

Nascida a obrigação tributária, através da norma básica, que contém a hipótese de incidência tributária, forma-se a relação obrigacional entre Estado e pessoa jurídica. Subsumindo-se a conduta do administrador na norma secundária do artigo 135, inciso III, do CTN, nasce a relação jurídica entre Estado e administrador, cujo conteúdo se resume à garantia do crédito tributário.

A responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III, do CTN se desencadeia mediante conduta culposa dos sujeitos elencados em seus incisos. Tal conclusão advém do fato de não exigir a lei a presença do dolo para configurar a ilicitude a que faz referência, bem como por se tratar a função de administrador de função técnica, o que inviabiliza a tolerância da prática de atos com negligência e imperícia por parte dos referidos profissionais.

Conceitua-se, portanto, a responsabilidade dos diretores, gerentes e representantes das pessoas jurídicas, prevista no artigo 135, inciso III do CTN como *Responsabilidade solidária, perante a Fazenda Pública, entre administrador e pessoa jurídica administrada, com a natureza jurídica de caução pessoal ex lege, gerada por conduta culposa ou dolosa do administrador capaz de dificultar ou impossibilitar o adimplemento do crédito tributário.*

## **REFERÊNCIAS**

ALMEIDA, Amador Paes de. *Curso de falência e concordata*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório de; DI CIERO, Simone Franco. É possível a exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica e a inclusão dos seus administradores em face da mera ausência de pagamento dos tributos? O que diz o Superior Tribunal de Justiça. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 55, p. 71-77, abr. 2000.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

- BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BIM, Eduardo Fortunato. Desvinculação da responsabilidade tributária dos administradores de empresas com o fato gerador do tributo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 72, p. 41-49, set. 2001.
- CAMILLO, Carlos Eduardo Nicoletti; FERRON, Fabiana. *Monografia jurídica: uma abordagem didática*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *O sujeito ativo da obrigação tributária*. São Paulo: RT, 1977.
- COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. v.2.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade Tributária – Conselho de Administração que não praticou Atos de Gestão – Inaplicabilidade do Artigo 135 do CTN à Hipótese – Outras Questões Processuais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 27, p. 139-150, dez. 1997.
- MURTA, Antônio Carlos Diniz. *Responsabilidade tributária dos sócios: sociedades por quotas de responsabilidade limitada*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.
- ROCHA, João Luiz Coelho. A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 60, p. 87-91, set. 2000.
- ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.
- SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.
- SILVA, Sérgio André Rocha Gomes da. Responsabilidade pessoal dos sócios por dívidas fiscais da pessoa jurídica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 76, p. 119-130, jan. 2002.
- SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.
- TEPEDINO, Gustavo. *Temas de Direito Civil*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- VAZ, José Otávio de Vianna. *A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no código tributário nacional*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: Contratos em espécie e responsabilidade civil*. São Paulo: Atlas, 2001.

VILLELA, Gilberto Etchaluz. *A responsabilidade tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.