

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES, DIRETORES E GERENTES: ANÁLISE DE ALGUNS ELEMENTOS DAS LEGISLAÇÕES BRASILEIRA E PORTUGUESA

DIRECTORS, OFFICERS AND MANAGERS TAX LIABILITY: ANALYSES OF SOME ELEMENTS FROM THE BRAZILIAN AND PORTUGUESE LAW

Antonio Carlos Lovato¹
Renato Lovato Neto²

Resumo: A responsabilidade tributária está prevista nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional e pode ser subsidiária ou solidária, dependendo da posição do terceiro em relação ao contribuinte ou devedor principal e do grau de culpa e dolo com que interferem no não-pagamento do tributo. Todavia, tais previsões não condizem mais com a realidade do Direito Empresarial moderno, não regulando completamente a responsabilidade de sócios que exercem funções na administração e gestão da sociedade, bem como de outros que, embora não atuem nos órgãos sociais, possam vir a contribuir dolosa ou culposamente para o inadimplemento do débito fiscal. A pesquisa propõe a análise das lacunas da responsabilidade tributária em face do atual momento do Direito das Sociedades, com o Código Civil de 2002 e novos contornos com a Lei n.º 11.101/2005, partindo da análise da atual disposição do Código Tributário Nacional e da responsabilidade tributária de sócios, gerentes e administradores, para averiguar alguns pontos principais nessa seara no Direito Português, notoriamente a responsabilidade dos sujeitos envolvidos na direção, gestão e administração e na regularização das áreas contábilísticas e fiscais das pessoas coletivas ou jurídicas. O trabalho aborda a responsabilidade dos sócios gerentes ou administradores na dissolução irregular presumida da empresa e sua prescrição. Por fim, estuda a figura do *Directors & Officers Liability Insurance* como uma alternativa para a proteção para evitar a fuga de talentos entre os diretores, administradores e gestores, bem como aos credores sociais e terceiros de eventuais danos que a gestão daqueles possa causar. Para atingir a sua finalidade, o artigo adota o método científico-dedutivo de pesquisa bibliográfica.

Palavras-chave: Responsabilidade Tributária; Responsabilidade de Diretores, Administradores e Gerentes; Lei Geral Tributária; *D&O Insurance*.

Abstract: The tax liability is prescribed in Articles no. 134 and 135 of the *Código Nacional Tributário* and can be subsidiary or solidary, depending on the position to the not-party to the taxpayer or the principal debtor, and the degree of guilt and intent that interfere with the non-payment of the tax. However, such predictions are not consistent with the reality of most modern Corporate Law, not entirely regulating the liability of shareholders that perform functions in the administration and management of the company as well as others who, while not in the act corporate boards, might act fraudulently or with intent to the non-payment of tax debt. The research proposes to analyze the weaknesses in tax liability in light of the current moment of Corporate Law with the Civil Code of 2002 and new contours with Law no. 11.101/2005, based on an analysis of the current provision to the tax code and the tax liability of shareholders, partners, managers and administrators, to investigate some key points in that field in Portuguese Law, notably the responsibility of those involved in the direction,

¹ Mestre em Direito Negocial pela Universidade Estadual de Londrina – UEL; Londrina-Paraná; professor de Direito Tributário na Universidade Estadual de Londrina – UEL e no Instituto Filadélfia – Unifil e Advogado.

² Doutorando em Ciências Jurídico-Civilísticas na Universidade do Porto, Mestrando em Direito Privado pela Universidade Católica Portuguesa do Porto; Porto-Portugal e Advogado.

management and administration and regulation of the accounting and tax areas of the companies. Finally, the paper studies the figure of Directors & Officers Liability Insurance as an alternative for protection to prevent brain drain among the directors, officers and managers as well as the company's creditors and third parties from harm that their management may cause. To achieve its purpose, the paper adopts the scientific-deductive method of bibliographic research.

Keywords: Tax Liability; Responsibility of Officers, Directors and Managers; General Tax Law; Directors & Officers Insurance.

1 INTRODUÇÃO

O trabalho visa o discernimento a respeito da responsabilidade tributária disposta nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional (CTN), principalmente em relação aos gerentes, administradores, gestores ou quaisquer outras pessoas que exerçam atividades de administração em pessoas jurídicas.

A problemática se instaura em relação a alguns aspectos salientares, notoriamente acerca de até que ponto os administradores ou gerentes – sócios ou não – de uma sociedade respondem pelo não pagamento de dívidas fiscais ou pelo esvaziamento patrimonial da empresa, causando insuficiência para arcar com seus débitos.

Há de se considerar que, para imputação da responsabilidade dos sócios na hipótese do art. 135 do CTN, não basta ser um dos sujeitos dispostos nos incisos I a III, pois tem-se de comprovar que o inadimplemento da obrigação tributária tem origem dolosa, ou seja, que o sócio gerente ou os sócios tenham praticado os atos mediante fraude (simulação ou dissimulação).

Com o fim de ponderar acerca da insuficiência e desatualização técnica, a pesquisa recorre ao Direito comparado, nomeadamente o Direito Fiscal de Portugal e a análise das disposições dos artigos 22º a 24º da Lei Geral Tributária, que especificam os casos de responsabilidade solidária ou subsidiária e a quais dívidas determinados agentes são responsáveis.

O estudo apresenta então algumas considerações sobre o problema do encerramento irregular de pessoa jurídica e de suas consequências quanto à responsabilidade tributária do sócio e a contagem do prazo prescricional.

Em última parte, de forma breve, o texto aborda o tema do *Directors & Officers Liability Insurance* (ou “Seguro de Responsabilidade Civil de Membros de Órgãos de Administração e de Fiscalização”), espécie de contrato de seguro de origem anglo-saxônica que pretende proteger quem exerça funções de administração e gestão nas sociedades contra as

diversas reclamações e demandas a quais estão sujeitos e que começa a ganhar na última década destaque no cenário português, o apresentando como uma alternativa a ser estudada e aplicada no Brasil.

Para o alcance do seu objetivo, o artigo adota o método científico-dedutivo de pesquisa bibliográfica – na doutrina e legislação brasileira e portuguesa – e na jurisprudência.

2 A RESPONSABILIZAÇÃO DE SÓCIOS POR DÍVIDAS FISCAIS DE SOCIEDADES COMERCIAIS

A responsabilidade tributária exige o esforço em compreender em que situações o legislador pode alcançar terceiros que não o contribuinte para responderem pelo incumprimento:

No entanto, a atribuição de responsabilidade como sanção pelo inadimplemento do dever legal, remete-nos imediatamente a outra questão, qual seja, determinar com base em que critérios pode o legislador infraconstitucional atribuir a não-contribuintes, deveres cujo descumprimento acarrete, a título de sanção, a sua responsabilidade pelo pagamento de determinado valor em pecúnia. A atribuição desses deveres pode ser adequadamente justificada, em tese: (i) em virtude da presença de um vínculo indireto entre o responsável e o fato jurídico tributário; ou (ii) em face de determinadas relações jurídicas existentes entre o contribuinte e o responsável. (LEAL, 2007, p. 83)

Luciano Amaro (2009, p. 312) destaca que, se o art. 128, CTN, permite que a lei eleja terceiro como responsável, desde que vinculados ao fato gerador, é importante que a natureza desse vínculo permita que esse terceiro possa promover o pagamento dos tributos sem onerar o próprio bolso, frisando ainda que *todo responsável é um terceiro*, pois não integra o binômio Fisco-contribuinte, apesar da redação dos arts. 134 e 135 que deixa a entender que apenas os enumerados em seu texto o são (AMARO, 2009, p. 326).

O art. 134 do CTN elenca uma série de terceiros que podem ser chamados a responder em caso de impossibilidade de exigência do Fisco contra o contribuinte ou o devedor principal. Sabbag (2009, p. 672) destaca que as condições são de que seja impossível exigir o cumprimento da obrigação tributária principal do contribuinte e que o terceiro responsável tenha colaborado para o não-pagamento do tributo, mediante ato ou omissão a ele atribuíveis, sendo esta responsabilidade de natureza subsidiária, portanto.

Dessa forma, deve ser demonstrado, antes de tudo, *a insuficiência de patrimônio para adimplir as obrigações tributárias do contribuinte*. Essa exigência legal de que em primeiro

plano deve-se exigir o cumprimento da obrigação do devedor principal descaracteriza totalmente responsabilidade solidária descrita no *caput* do dispositivo, levando à interpretação de se trata na essência, num primeiro momento de subsidiariedade e não de solidariedade, conforme explica Paulo de Barros Carvalho:

[...] que introduz o próprio texto do art. 134 do CTN, retoma o benefício de ordem, qualificando, deste modo, a responsabilidade por subsidiária. Nesta medida, cobra-se em primeiro do contribuinte; cessadas as formas de exigências do dever legal daquele, executa-se o responsável (CARVALHO, 2013, p. 503).

O parágrafo único do art. 134 limita a responsabilidade apenas à obrigação principal e multas resultantes de mora, não podendo ser considerada nenhuma multa punitiva concomitantemente.

Ao que diz respeito à responsabilidade subsidiária pelas dívidas fiscais em sede de Direito Empresarial, o art. 134 regula muito pouco, o que demonstra a sua defasagem em relação ao atual estado evolutivo do ordenamento jurídico, na medida em que dispensa tão somente os incisos V e VII do *caput*. O primeiro arrola o síndico e o comissário da massa falida e o concordatário, figuras substituídas pelo *administrador judicial* com a Lei n.º 11.101/2005, responsável pela gestão das sociedades no processamento da recuperação judicial e extrajudicial e da falência.

A própria Lei n.º 11.101/2005 determina uma ampla gama de competências ao administrador judicial (art. 22), sendo responsável por grande parte do bom andamento dos processos de recuperação e de falência, com a omissão legislativa, impropriamente, da previsão de responsabilidade pelos débitos em decorrência de sua conduta, restando apenas a desatualizada disposição do CTN.

O inciso VII, art. 134, CTN, por sua vez, prescreve a responsabilização dos sócios em caso de liquidação de *sociedades de pessoas*, em paulatino desuso, sendo aqui onde há a responsabilidade ilimitada dos sócios pelas dívidas sociais, não cabendo a aplicação do dispositivo às sociedades anônimas e às limitadas:

Estão praticamente extintas, pois a praxe mercantil adstringe-se à formação de sociedades em que a responsabilidade do sócio fica limitada ao capital subscrito, desaparecendo com a respectiva integralização (sociedades anônimas e sociedades por quotas de responsabilidade limitada). Assim, a estas sociedades citadas – S.A. e LTDA. – não se aplica a regra inserta neste inciso. (SABBAG, 2009, p. 676)

Em se tratando de processo falimentar, a Lei n.º 11.101/2005, em seu art. 77 prevê o momento em que os sócios ilimitadamente responsáveis são chamados a arcar pelas dívidas, enquanto o art. 82 prescreve a responsabilidade pessoal dos sócios de responsabilidade limitada, bem como dos controladores e administradores da sociedade falida:

Art. 77. A decretação da falência determina o vencimento antecipado das dívidas do devedor e dos **sócios ilimitada e solidariamente responsáveis**, com o abatimento proporcional dos juros, e converte todos os créditos em moeda estrangeira para a moeda do País, pelo câmbio do dia da decisão judicial, para todos os efeitos desta Lei. (...)

Art. 82. A responsabilidade pessoal dos sócios de **responsabilidade limitada, dos controladores e dos administradores da sociedade falida**, estabelecida nas respectivas leis, será apurada no próprio juízo da falência, independentemente da realização do ativo e da prova da sua insuficiência para cobrir o passivo, observado o procedimento ordinário previsto no Código de Processo Civil. [...] (grifos nossos)

Por outro lado, o art. 135, CTN, determina responsabilidade *pessoal* dos sujeitos previstos no art. 134 (inc. I), dos mandatários, prepostos e empregados (inc. II) e dos diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de direito privado (inc. III), em caso de atos abusivos, ilegais e não autorizados contra o devedor principal e o Fisco, sendo aqueles praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Embora seja pacífica a posição de que a responsabilidade do agente seja pessoal, isto é, em primeiro plano, por ter agido de má fé, há divergência quanto à posição de que essa responsabilidade seja *exclusiva* ou poderá recair sobre a sociedade de forma subsidiária. Enfaticamente Paulo de Barros Carvalho, defende a posição de que a responsabilidade é exclusiva ao colocar:

O art. 135, não obstante também apresente caráter sancionatório, elege hipótese diversa, mais grave, cominando sanção igualmente mais severa: exige que tenham sido praticados **atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos**, implicando a responsabilidade exclusiva e pessoal daquele que agiu desse modo. (CARVALHO, 2013, p. 503, grifo do autor)

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2004, p. 746) e Luciano Amaro (2009, p. 327) segue esta posição, assim como Regina Helena Costa, que entende que a responsabilidade contida no

art. 135 é *exclusiva da pessoa física*, enfatiza tratar-se de uma regra de exceção em decorrência da presença do dolo³:

Nessas hipóteses, tem-se responsabilidade pessoal desses terceiros. Em verdade, o art. 135, CTN, contempla normas de exceção, pois a regra é a responsabilidade da pessoa jurídica, e não das pessoas físicas gestoras. Trata-se de responsabilidade exclusiva de **terceiros** que agem dolosamente, e que, por isso, substituem o contribuinte da obrigação, nos casos em que tiverem praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. (COSTA, 2009, p. 205, grifo da autora)

Portanto, embora ainda se possa argumentar em contrário ao caráter de exclusividade decorrente da expressão “pessoalmente”, a doutrina majoritária compreende que este é o melhor entendimento.

No que tange o tema proposto por esta pesquisa, apenas nos vale destacar a previsão do inc. III acima, que permite alcançar a pessoa do diretor, gerente ou representante da sociedade.

Cabe discorrer se aqui configuraria hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, prevista no art. 50 do Código Civil. Ora, este exige o *abuso de personalidade jurídica* através do desvio de finalidade ou da confusão patrimonial, conceito um pouco diverso dos atos exigidos pelo art. 135, *caput*, CTN. Assim sendo, o instituto somente pode ser aplicado em concomitância com a previsão do art. 135, CTN, no caso de um sócio se valer da personalidade jurídica para praticar atos de má-fé que resultem na inadimplência de obrigações fiscais, via confusão entre o patrimônio social e pessoal ou desvio de finalidade prevista no contrato ou estatuto social, e ele se enquadrar em uma das figuras da norma tributária, quando então os seus bens pessoais serão chamados a responder pelas dívidas.

Quanto à responsabilidade do sócio-gerente, a Súmula n.º 430 do STJ determina que deve existir um comportamento doloso tal que seja suficiente para a ilegalidade do ato, pois “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Regina Helena Costa segue esta posição:

Nesse contexto, entendemos que a simples inadimplência da obrigação pela pessoa jurídica, embora constitua infração à lei tributária, não acarreta a responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes das pessoas

³ Para uma melhor elucidação sobre o caráter da exclusividade da responsabilidade prevista no art. 135, CTN, ver PADOIN, Debora Coradini, *Responsabilidade pessoal dos sócios (art. 135, CTN)*, Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n. 44, out. 2011.

jurídicas de direito privado. Será preciso demonstrar que tal inadimplemento decorreu da prática de ilícito pelos gestores da pessoa jurídica, que incorreram em excesso de poder ou em infração de lei, contrato social ou estatutos. (COSTA, 2009, p. 206)

No mesmo sentido:

Com efeito, a responsabilização exige que as pessoas indicadas no referido inciso tenham praticado diretamente ou tolerado a prática do ato abusivo e ilegal, quando em posição de influir para sua não-ocorrência. **A mera condição de “sócio” é insuficiente, até porque o dispositivo não menciona tal termo. Se o sócio existe, mas não é diretor, nem gerente, não deve ser responsabilizado**, sob pena de se perpetrar, de forma indevida e arbitrária, o instituto do “redirecionamento” contra os sócios, bastante comum em executivos fiscais.

[...] O relevante, como se nota, é a condução da sociedade, com a prática de atos de direção ou gerência, no exercício de funções diretivas da empresa, e não as disposições constantes do contrato social da unidade empresarial. (SABBAG, 2009, p. 680, grifo nosso)

Há de se constatar um elemento interpretativo muito salientar. Embora o CTN não preveja expressamente a responsabilidade do sócio, somente pode se referir aos sócios que incumbem a função de diretores, gerentes e representantes (art. 135, III, CTN), visto que, em se tratando de terceiros que exercem tais atividades, estarão embutidos na previsão do inc. II, qual seja, a posição de mandatário, preposto ou empregado.

Aqui, o dolo é elementar e desapareceria – segundo a doutrina majoritária, apesar de vivo debate –, em primeiro momento, a responsabilidade do contribuinte, passando a ser *exclusiva do terceiro*, enquanto no art. 134, CTN, a conduta deve ser meramente culposa e estabelece um benefício de ordem com responsabilidade solidária entre os terceiros.

Os arts. 134 e 135 não preveem a responsabilização de administradores, diretores, gerentes ou gestores, de uma forma geral, pelo não pagamento de tributos, seja culposa ou dolosamente, razão pela qual passamos à análise da responsabilidade tributária na legislação de Portugal.

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NA LEI PORTUGUESA

A Lei Geral Tributária (LGT) de Portugal prevê a responsabilidade tributária por dívidas próprias e por dívidas alheias, quando poderá haver solidariedade tributária ou responsabilidade tributária (solidária ou subsidiária) (NABAIS, 2014, p. 259). A LGT, em seu

art. 18º, nº 3, coloca os responsáveis, ao lado dos contribuintes diretos e dos substitutos, como sujeitos passivos de tributos (PEREIRA, 2013, p. 275).

Joana Patrícia de Oliveira Santos disserta que os membros de órgãos administrativos das sociedades são incumbidos de deveres de boa gestão e que a quebra destes resulta em responsabilização, principalmente por gerirem um património, em última instância, de terceiros:

De salientar que o nosso Código das Sociedades Comerciais impõe aos membros dos órgãos de administração um conjunto de deveres que entre outros intuitos conforma positivamente o exercício da actividade da administração das sociedades comerciais, e cuja violação decorrerá eventualmente responsabilidade para os mesmos. Os administradores tomam um património alheio que é o património da sociedade que foi inicialmente constituído pelas entradas dos sócios, para com este património e administrando-o da melhor forma, exercerem o objeto societário, com um fim último que é o lucro.

[...] Mas para além da sociedade, e dos sócios, existem outros interesses que serão afectados caso os administradores não persigam o fim lucrativo, ou efectuem uma administração danosa, na medida em que os interesses dos credores da sociedade em obterem a satisfação dos seus créditos também dependem de forma vital de como é exercida a actividade da administração. Pelo que uma gestão ruínosa ou mesmo negligente compromete ou põe em perigo a realização dos interesses dos credores [...]. (SANTOS, 2006, p. 8)

A solidariedade tributária se dá quando o credor do tributo pode exigir o cumprimento integral da dívida tributária tanto ao devedor como ao responsável ou responsáveis e apenas se dá de forma excepcional, quando a lei especificamente a prescreva, como nas seguintes situações:

1) quando os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais de uma pessoa, caso em que, salvo disposição da lei em contrário, todas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária (art. 21º, nº 1, da LGT); 2) no caso de liquidação de sociedades de responsabilidade ilimitada ou de outras entidades sujeitas ao mesmo regime de responsabilidade em que os sócios ou membros são solidariamente responsáveis com aquelas e entre si pelos impostos em dívida (art. 21º, nº 2, da LGT), diversamente do seu regime societário constante do art. 175º, nº 1, do Código das Sociedades Comerciais; 3) o caso contemplado no art. 26º da LGT, segundo o qual, na liquidação de qualquer sociedade, os liquidatários devem começar por satisfazer as dívidas fiscais, sob pena de ficarem pessoal e solidariamente responsáveis pelas importâncias respectivas; 4) na hipótese do art. 27º da LGT, em que se dispõe no nº 1 que “os gestores de bens ou direitos de não residentes sem estabelecimento estável em território português são solidariamente responsáveis em relação a estes e entre si por todas as contribuições e impostos dos não residentes relativos ao exercício do seu cargo”; 5) na hipótese do art. 213º do Código Aduaneiro Comunitário, que prescreve: “quando existam vários devedores por uma mesma dívida

aduaneira, estes ficam obrigados ao pagamento dessa dívida a título solidário”; 6) no caso do art. 118º do CIRC da responsabilidade das sociedades do grupo pelo imposto devido pelo grupo; 7) nas hipóteses do art. 42º do Código do IS da responsabilidade das pessoas que intervenham nos actos ou recebam papéis e dolosamente não tenham liquidado ou arrecadado o correspondente imposto, bem como das pessoas que tenham autorizado o registro relativo a transmissões gratuitas sem se certificarem de que o correspondente imposto se encontrava liquidado; 8) nos casos de responsabilidade solidária do adquirente dos bens ou serviços e de sujeitos passivos que intervenham em operações realizadas ou declarados com a intenção de não integrar o imposto, nos termos dos arts. 72º e 72º-A do CIVA; 9) quando vários devedores respondam pela mesma dívida de imposto especial sobre o consumo, estes ficam obrigados ao pagamento dessa dívida a título solidário, nos termos do art. 4º, nº 3, do CIEC. (NABAIS, 2014, p. 260)

Assim, a responsabilidade tributária, nos termos dos arts. 22º e 23º da LGT, é essencialmente subsidiária, sendo a distinção entre subsidiariedade e solidariedade importante somente na existência de vários responsáveis tributários – quando, verificada a inexistência ou insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e de seus sucessores, a execução reverte contra *todos* os responsáveis tributários subsidiários a fim de determinar a responsabilidade de cada, ou contra apenas um responsável solidário, cabendo ação de regresso, conforme o caso (NABAIS, 2014, p. 261), do mesmo modo que o Direito brasileiro (LEAL, 2007, p. 113).

O ordenamento jurídico português determina um benefício de ordem ao responsável subsidiário, assim como no Brasil:

No tocante às [...] relações entre o responsável e o sujeito activo [...], o responsável é, em princípio, chamado apenas no caso de o sujeito passivo não cumprir e na falta de bens penhoráveis deste, isto é, existindo insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e seus sucessores, bem como dos responsáveis solidários para satisfação da dívida exequenda e acrescido, isto é, trata-se de uma responsabilidade subsidiária, gozando o responsável do benefício de excussão, quer dizer, o benefício de ser chamado apenas após terem sido esgotados os bens do devedor e dos responsáveis solidários (arts. 22º, nº 3 e 23º, nº 2 LGT e 153º, nº 2, CPPT). (PIRES; PIRES, 2012, p. 316)

Portanto, a regra é que a responsabilidade tributária por dívidas de outrem é apenas subsidiária, conforme o art. 22º, nº 3, LGT, e somente pode se concretizar mediante reversão do processo de execução fiscal, ouvindo previamente o responsável subsidiário – que dispõe de todos os meios de defesa –, e depois de penhorados e vendidos todos os bens do devedor principal e dos responsáveis solidários (PEREIRA, 2013, p. 276), respondendo os administradores, diretores, gerentes, revisores e técnicos oficiais de contas pelas dívidas tributárias das entidades nas quais exerçam funções quando o patrimônio destas não seja suficiente para a sua satisfação, de acordo com a hipótese pertinente (SANTOS, 2006, p. 24).

José Luís Saldanha Sanches desenha a responsabilidade tributária prevista no art. 24º da LGT como pessoal, subsidiária e sancionatória:

Trata-se de uma responsabilidade pessoal e subsidiária, com carácter marcadamente sancionatório.

Responsabilidade pessoal na medida em que, caso fiquem por cumprir dívidas fiscais destas entidades, sempre que o seu património se mostre incapaz de desempenhar essa função geral de garantia e tal insuficiência possa ser imputada a um comportamento culposo do representante este vai responder com o seu património pessoal por essas mesmas dívidas.

Responsabilidade subsidiária: a dívida não é sua é da empresa em que foi titular de órgão. Apenas se ele tiver agido com culpa a dívida poderá mudar de sujeito passivo. Torna-se devedor de um imposto da pessoa colectiva (IRS, IRS detido por conta, IVA) que em princípio nunca iria pagar enquanto pessoa singular. (SANCHES *apud* SANTOS, 2006, p. 26)

Diogo Campos, Benjamin Rodrigues e Jorge Sousa observam que a responsabilidade tributária exige a averiguação de dois pressupostos de facto, primeiro em relação ao devedor originário e em segundo ao responsável:

A responsabilidade tributária subsidiária deriva do preenchimento de um pressuposto de facto de uma norma da qual decorre a responsabilidade tributária. É necessário, por outras palavras, que se preencha um pressuposto de facto em virtude do qual fica obrigado o sujeito passivo e, além disso, é preciso que se preencha um pressuposto de facto em virtude do qual fica obrigado o responsável, sendo necessário o preenchimento de “dois” pressupostos de facto. (CAMPOS *et alli*, 2003, p. 129)

Cumprir destacar que os responsáveis gozam das mesmas prerrogativas processuais dos devedores principais, tendo ainda o direito de regresso contra estes:

Ainda num outro aspecto, podem verificar-se relações entre os responsáveis e o sujeito activo. Por força do artigo 22º, nº 4, LGT, os responsáveis têm legitimidade para reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, o que se compreende, dado os responsáveis poderem vir a ser obrigados a pagar o imposto em causa. Para o efeito e segundo a mesma disposição, a notificação ou citação deve contar os elementos essenciais da liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais. Ainda têm legitimidade em processo de execução fiscal (artigo 153º, nº, CPPT).

No que respeita às relações entre o sujeito passivo e o responsável, este tem o direito de regresso (de natureza privada) contra aquele. (PIRES; PIRES, 2012, p. 317)

A LGT, art. 23º, dispõe sobre a regra geral da responsabilidade tributária de modo semelhante a do CTN, art. 134, *caput*, ao exigir que seja provada a insuficiência de bens do contribuinte e devedores solidários para que seja efetivada a subsidiariedade:

Artigo 23.º Responsabilidade tributária subsidiária

1 - A responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal.

2 - A reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão. [...]

A LGT prevê, de modo mais complexo que a lei brasileira, a possibilidade de responsabilizar os *administradores, diretores e gerentes, além de quaisquer outros técnicos pertinentes*, pelas dívidas tributárias, assim determinado pelo art. 24º da LGT:

Artigo 24.º Responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos

1 - Os **administradores, directores e gerentes** e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, **funções de administração ou gestão** em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são **subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si**:

a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;

b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

2 - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos **membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas** nas pessoas colectivas em que os houver, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização.

3 - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos **técnicos oficiais de contas** desde que se demonstre a violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos. (grifos nossos)

Desta forma, enquanto o CTN, em seu art. 134, traz uma confusão técnica ao prever no *caput* uma responsabilidade solidária entre o sujeito passivo principal e os terceiros previstos em suas alíneas, a LGT já determina que os *membros dos corpos sociais e os técnicos responsáveis respondem solidariamente entre eles, porém subsidiariamente em relação ao contribuinte*:

A responsabilidade “solidária”, prevista no artigo supramencionado, não é solidária plena, mas, sim, subsidiária, uma vez que não se pode cobrar tanto de um como de outro devedor, havendo uma ordem de preferência a ser seguida. Em primeiro lugar, cobra-se do contribuinte; após, exige-se o gravame do responsável. (SABBAG, 2009, p. 672)

Regina Helena Costa segue:

Observe-se que a norma do *caput* encerra uma impropriedade lógica: se se trata de responsabilidade *solidária*, não pode estar configurada apenas nos casos de “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”. Ou seja, nas hipóteses apontadas, o terceiro somente será chamado a responder pelo débito tributário diante da impossibilidade de exigência de seu pagamento pelo contribuinte, que é a pessoa jurídica. (COSTA, 2009, p. 204, grifo da autora),

A responsabilidade dos sócios responsáveis se prende ao fato de que eles são os detentores de poderes de administração à época em que o fato gerador ocorreu, se limitando ao lapso em que tenha *efetivamente exercido a função de gestão na pessoa jurídica* (SABBAG, 2009, p. 681). Esta limitação consiste em uma concepção doutrinária e jurisprudencial brasileira, enquanto a LGT prevê expressamente no art. 24º, 1, *a*.

O art. 24º, nº 1, da LGT determina que os *administradores, diretores e gerentes* e outras pessoas que exerçam, *ainda que somente de fato, funções de administração ou gestão* em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados são *subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si* pelas: a) dívidas tributárias cujo fato constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido *por culpa sua que o patrimônio da pessoa coletiva* ou ente fiscalmente equiparado *se tornou insuficiente para a sua satisfação*; e b) dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando *não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento* (CAMPOS *et alli*, 2006, p. 142). Aqui há uma distribuição do ônus da prova da culpa do responsável, sendo em *a* da administração tributária o ônus de provar que aquele atuou com culpa leve no esfacelamento do patrimônio da pessoa coletiva, enquanto que em *b* cabe a quem exerça esta função de administração provar a inexistência de culpa pela insuficiência do patrimônio social, diante da presunção de culpa.

Importa o estudo da responsabilidade tributária, principalmente dos membros dos órgãos sociais (gerentes, administradores e diretores das sociedades comerciais e membros de fiscalização, revisores oficiais de contas e técnicos oficiais de conta), em razão da onerosidade

e relevância dos encargos tributários para sociedade, diante da manifesta posição privilegiada do Estado, que ainda se beneficia pela inversão do ônus da prova, agravando a situação dos gestores pela necessidade de prova de um fato negativo, o da não culpa (SANTOS, 2006, p. 7).

Manuel Henrique de Freitas Pereira entende:

Em relação às primeiras a responsabilidade só pode ser exercida depois de administração fiscal provar que foi por culpa do administrador, diretor ou gerente que o património social se tornou insuficiente; em relação às segundas verifica-se uma inversão do ônus da prova, significando que, para afastar essa responsabilidade, quem tem de provar que não tem culpa na falta de pagamento são os administradores, diretores ou gerentes. Trata-se neste último caso de uma “presunção de culpa”, compreensível em face do disposto do art. 32º da LGT que estabelece em relação aos mesmos a incumbência de cumprir os deveres tributários das entidades por si representadas. (PEREIRA, 2013, p. 277)

José Casalta Nabais, em posição seguida por Pereira (2013, p. 278) critica o ônus da prova de ausência de culpa de quem exerce função de administração em relação a dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega terminou no período do exercício de seu cargo, pela dificuldade nesta prova:

Uma distribuição do ônus da prova que, ainda assim, é criticável, pois esta última prova, enquanto prova de ausência de culpa, revela-se uma verdadeira *diabolica probatio* e, por isso mesmo, demasiado onerosa. Na verdade, a exigência da prova de ausência de culpa, justamente porque assenta numa inadequada ponderação entre os bens jurídicos constituídos, de um lado, pelo interesse público na percepção dos impostos que está por detrás da responsabilidade dos administradores e gerentes e, de outro, pelos diversos direitos (como o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa económica ou empresarial) destes particulares, que uma tal presunção de culpa acarreta, revela-se não inteiramente conforme com os princípios da igualdade e da proporcionalidade. (NABAIS, 2014, p. 263)

Aquele Autor continua a sua crítica:

Efectivamente, estamos perante uma situação cujo grau de injustiça impressiona sobretudo pelo facto de, por essa via e sem que o Fisco retire daí qualquer proveito visível, a administração ou gestão das sociedades se converter, em certa medida, numa atividade de alto risco que ou afugenta os administradores ou gestores sérios ou fomenta os mais variados e imagináveis expedientes lícitos para obstar à aplicação de tão severos efeitos. (NABAIS, 2014, p. 264)

Sanches e Barreira observam as cautelas as quais o gestor, administrador ou diretor deve se submeter, com o fim de se proteger da responsabilidade subsidiária:

[...] é ao gestor que cabe fazer a prova de que agiu sem culpa: e por isso na actividade de gestão que seja posterior à sua entrada em vigor, o gestor deve tomar a precaução de que a sua não responsabilidade pelo incumprimento das dívidas fiscais fique claramente demonstrada nos livros da empresa, quer pela sua discordância da decisão de não-pagamento devidamente registada no livro de actas ou pelo menos na correspondência da empresa.

Ou pela documentação do facto imprevisto que levou ao não pagamento na contabilidade da empresa que deve documentar todos os acontecimentos que afectam o património da mesma.

Se a prova passa a caber aos gestor qualquer irregularidade contabilística ou ausência de documentação se pode voltar contra ele, embora aqui se coloque o problema grave do atraso dos processos que pode dificultar muito a prova a efectuar pelo gestor. (SANCHES; BARREIRA, 1995, p. 106)

Sofia de Vasconcelos Casimiro (*apud* SANTOS, 2006, p. 30) entende que foram criados dois regimes distintos de responsabilidade de pessoas que desempenham funções de gestão e administração pelo art. 24º, nº 1, LGT, fundados na conexão temporal entre o exercício da função e a ocorrência do fato gerador: responsabilização pela *falta de pagamento* – se o período de exercício da gerência coincide com a data de vencimento das dívidas tributárias, quando então o gerente ou administrador tem o ônus de provar que a falta de pagamento não lhe é imputável, devido à presunção de culpa acima descrita – e pela *diminuição do patrimônio da sociedade* – quando aquele exerce as suas funções no período anterior ao término do prazo legal de pagamento ou entrega de tributos ou quando o fato tributário ocorreu antes daquele período e o vencimento apenas ocorreu após o término do exercício de suas funções, o que alarga em demasiado a sua responsabilidade (SANTOS, 2006, p. 37).

Na responsabilização por falta de pagamento, importa destacar que, embora a lei exija apenas a falta de pagamento e a culpa do administrador ou gestor nesta omissão, isto não pode por si só resultar em responsabilidade. Ora, a obrigação de pagar os tributos é da sociedade e não é esta a obrigação violada pelo gestor, do que resulta que o ato ilícito praticado por este é outro, qual seja, a quebra do “dever de boa prática tributária” (art. 32º, LGT), que configura um especial dever de diligência no cumprimento dos deveres tributários daqueles que exerçam funções de administração, sendo, no caso, o dever de *promover o pagamento*, e não de *recolher o tributo*, obrigação esta somente da sociedade (SANTOS, 2006, p. 33).

De outro lado, a responsabilidade pela diminuição do patrimônio exige que a Administração Fiscal prove a culpa do gestor ou administração, algo muito difícil de ser efetivado, devendo a responsabilidade preencher um teste com os pressupostos de a diminuição do patrimônio da sociedade ser de tal modo que *impeça a satisfação das dívidas tributárias* e esta ser *causada culposamente pelo agente* – não estando aqui em causa o dever de boa prática

tributária, visto que a sociedade não está obrigada de alguma forma a não poder diminuir o seu patrimônio social em razão do cumprimento de deveres tributários do art. 32º da LGT (SANTOS, 2006, p. 40) –, podendo ter algumas situações em que se revele mais evidente, conforme escreve Joana Patrícia de Oliveira Santos:

Ressalve-se que entre as situações que constituem o abuso de responsabilidade limitada, susceptível de configurar responsabilidade subsidiária, podem citar-se a destruição e danificação do patrimônio social, a ocultação e dissimulação do activo social, a criação ou agravamento artificial de activos ou passivos, o uso do crédito da sociedade para satisfazer interesses de terceiros, a manutenção de contabilidades fictícias, o desaparecimento de documentos contabilísticos ou a omissão de qualquer contabilidade, a disposição dos bens da empresa em proveito pessoal ou de terceiros, uma utilização do crédito contrária aos interesses da empresa e o prosseguimento de uma exploração deficitária com a consciência de que, com forte probabilidade, conduzirá à insolvência da empresa. (SANTOS, 2006, p. 39)

O nº 1 do art. 24, LGT, emprega o conceito de “ainda que somente de facto” ao se referir aos administradores, diretores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração ou gestão, priorizando a ideia de gerência efetiva, de fato, traduzida na prática de atos de administração ou disposição em nome e no interesse da sociedade, o que não se aplica aos que exercem as funções de fiscalização (CAMPOS *et alli*, 2003, p. 141) – não podendo estes serem apenas de fato, conforme o texto do nº 2 do dispositivo -, e nem a quem exerce funções de revisão e auditoria de contas, devido à exigência de vínculo contratual ente o revisor e a entidade revisada pelo art. 53º do DL nº 487/99 de 16 de novembro (SANTOS, 2006, p. 21).

Há alguns requisitos a serem observado para o chamamento dos responsáveis tributários à execução fiscal:

Nos termos do nº 2 do art. 153º do CPPT, o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias:

- a) Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores;
- b) Fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do patrimônio do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido. (CAMPOS *et alli*, 2003, p. 136)

O art. 24º, nº 2, LGT, prescreve a responsabilidade subsidiária dos *membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas* nas pessoas coletivas em que os houver, desde que se demonstre que a *violação dos deveres tributários* da pessoa coletiva resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização, enquanto que o nº 3 determina a dos *técnicos*

oficiais de contas desde que se demonstre a *violação dos deveres de assunção de responsabilidade* pela regularização técnica nas áreas contábilística e fiscal ou de assinatura de documentos oficiais. Em ambos os casos, o ônus da prova recai sobre a administração tributária, não havendo presunções.

Em relação aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas, a responsabilidade depende de se conseguir demonstrar um nexo de causalidade entre violação dos deveres tributários e incumprimento daquelas funções de fiscalização e, quanto aos técnicos oficiais de contas, exige-se a demonstração de deveres, bastando a mera culpa (PEREIRA, 2013, p. 279). Sanches (2007, p. 153) sublinha que este incumprimento das funções de fiscalização não consiste em responsabilidade pela prática do ato de não pagamento do tributo ou violação de deveres de cooperação com a Administração Fiscal, mas sim pela não revelação desses fatos (se o revisor tinha como conhece-los) na certificação das contas da pessoa coletiva revisada.

Quanto à responsabilidade do técnico oficial de contas, Santos (2006, p. 53) frisa que o seu dever que, se quebrado, o responsabiliza, se caracteriza pela atestação da verdade e regularidade dos documentos do cliente e advém da própria função pública desempenhada por eles, adstrito à regularidade técnica, nas áreas contábilística e fiscal, da contabilidade das pessoas coletivas a quem esteja vinculado, onde atua com independência técnica e profissional e não está sujeito a pressões oriundos de pedidos de seus clientes para que não enviem declarações oficiais em tempo útil ou com incoerências – embora estejam suscetíveis à possibilidade de ocultamento de informações pelos clientes (SANTOS, 2006, p. 55).

Destarte, apesar de despertar interesse na normatização da responsabilidade dos membros dos técnicos e revisores oficiais de contas, há grande problema em sua implementação, na medida em que a violação dos deveres deve ocorrer com culpa grave na subscrição de declarações fiscais falsas ou incorretas e, na prática, esta ocorre com o fornecimento de dados pela própria sociedade – não pela averiguação *in loco* pelo agente, o que pode resultar em incongruências entre as declarações e os fatos que fogem do seu controle, tema que está além do objetivo desta pesquisa.

Por fim, o art. 26º da LGT prevê a responsabilidade pessoal e *solidária* dos liquidatários se não satisfizerem primeiramente as dívidas fiscais em liquidação de qualquer sociedade, salvo em caso de falência, quando devem obedecer a ordem prevista na sentença.

4 RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS GERENTES OU ADMINISTRADORES NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA

A doutrina e a jurisprudência vêm recentemente ventilando a ideia de que a responsabilidade pessoal prevista no art. 135, na espécie de violação de lei, pode se dar em hipótese de dissolução irregular da empresa:

A dissolução irregular da sociedade é exemplo comum de infração à lei no meio jurídico e se configura quando a empresa simplesmente fecha suas portas, sem a formalização do ato de encerramento perante o Registro de Pessoa Jurídicas; ou deixa de funcionar no endereço que consta do registro da Junta Comercial ou da Secretaria da Receita Federal; ou, ainda, quando não requer a autofalência, quando legalmente possível.

Assim sendo, deixando a sociedade de operar, sem ter havido sua regular dissolução, passa o administrador a responder pela dívida tributária, quer seja sócio ou não, haja vista a presunção legal de que se apropriou dos bens da sociedade, deixando a empresa sem condições econômicas para responder pelas dívidas fiscais. Ou seja, configura-se, assim, a hipótese prevista no inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional.

A aferição da dissolução irregular da empresa nos autos dos processos executivos é realizada por meio de **certidão expedida pelo Oficial de Justiça, no cumprimento de mandado, informando que ela se encontra em local incerto e não sabido ou, simplesmente, que encerrou suas atividades.** (LEÃO, 2013, p. 82, grifo nosso)

Vale ressaltar a posição que adota a Fazenda Nacional, no sentido de imputar responsabilidade aos sócios e aos sócios gerentes sob acusação de dissolução irregular quando a empresa torna-se insolvente. Mas, afinal, o que é a dissolução irregular de sociedade e qual o seu momento de materialização?

Nesse sentido, o estudo elaborado pela Procuradora da Fazenda Nacional Ana Raquel Leão (2013, p. 87), que, embora não expresse o entendimento de todos os Procuradores, reflete a posição que frequentemente colocada em demandas judiciais pelo Estado. Entre os vários fundamentos para amparar a sua posição, cita decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça que tem sido adotada por parte da doutrina e jurisprudência, a exemplo da decisão proferida no Recurso Especial nº 201001902583 de 04.02.11, contendo a seguinte Ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – REDIRECIONAMENTO – EXECUÇÃO FISCAL – SÓCIO-GERENTE – POSSIBILIDADE – CERTIDÃO DO OFICIAL DE JUSTIÇA – COMPROVAÇÃO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR – SÚMULA Nº 435/STJ – 1. A Orientação da 1ª Seção do STJ formou-se no sentido de que, se a Execução Fiscal foi promovida apenas contra pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra sócio-gerente cujo nome não consta da Certidão de Dívida Ativa, cabe ao Fisco comprovar que o referido sócio agiu com excesso de poderes, infração a lei, contrato social ou estatuto, ou que ocorreu dissolução irregular da empresa, nos termos do art. 135 do CTN. 2 A jurisprudência do STJ

consolidou o entendimento de que a certidão emitida pelo Oficial de Justiça, atestando que a empresa devedora não mais funciona no endereço constante dos assentamentos da junta comercial, é indício de dissolução irregular, apto a ensejar o redirecionamento da execução para o sócio-gerente. Precedentes do STJ. 3. Recurso especial provido. (STJ, RESP 201001902583, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 04.02.2011)

Percebe-se, claramente, que a decisão do STJ é no sentido de enquadrar como a prática ilegal equiparada à violação à lei, contratos e estatutos previstos no art. 135 do CTN da denominada dissolução irregular. Não resta dúvida de que se trata de uma *interpretação extensiva* da norma contida no CTN, não aceitável diante dos princípios basilares de direito tributário liderado pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada, encartados no art. 150, I, da CF/88, além da própria disposição contida no art. 146, III, do CTN.

Se não bastasse essa extensão, a pretensão da Fazenda Pública vai além, pretende-se imputar *responsabilidade solidária a todos os sócios de uma sociedade*.

Portanto, a grande tarefa que se impõe é delinear o alcance do termo *dissolução irregular* e quais seriam os pressupostos para imputação da responsabilidade quer dos sócios e dos sócios gerentes, e o enquadramento dessa responsabilidade em relação à solidariedade e subsidiariedade previstas nos arts. 134 e 135 do CTN.

A Súmula n.º 435 do Superior Tribunal de Justiça fixa que a dissolução inidônea da pessoa jurídica é presumida nos seguintes termos:

Dissolução irregular de empresa. Comunicação a órgão competente e funcionamento de domicílio fiscal. *Redirecionamento da execução fiscal. 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. (grifo nosso)

Paulo Cesar Conrado (2013, p. 56) atenta ao uso do vocábulo “redirecionamento” e não “direcionamento”, onde a ação executiva proposta de início contra o contribuinte é ulteriormente aparelhada contra o terceiro-responsável, porém formando litisconsórcio *ulterior*, porque o “fato deflagrador da responsabilidade do terceiro, intercorrentemente apurado, não habilitaria, por si, a instauração do processo em regime litisconsorcial inicial, senão apenas ulteriormente” (CONRADO, 2013, p. 57).

A Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional n.º 180, de 25 de fevereiro de 2010, prevê em seu art. 2º, *caput*, que a inclusão do responsável *solidário* na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil, do Ministério do Trabalho e Emprego ou da

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das três situações previstas no art. 135, CTN (excesso de poderes, infração à lei, infração ao contrato social ou estatuto) ou *dissolução irregular da pessoa jurídica* – hipótese na qual os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados *responsáveis solidários*. Esta disposição contraria frontalmente o texto do CTN ao colocar estes sujeitos como responsáveis solidários e demonstra de forma translúcida a posição do Fisco sobre o tema.

Importa destacar também a decisão proferida pelo STJ no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 128.924/SP:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO-GERENTE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FALÊNCIA. EXIGUIDADE DE BENS. REDIRECIONAMENTO. 1. No STJ o entendimento é de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não enseja a responsabilidade solidária do sócio-gerente, nos termos do art. 135, III, do CTN. 2. A falência não configura modo irregular de dissolução da sociedade, pois, além de estar prevista legalmente, consiste numa faculdade estabelecida em favor do comerciante impossibilitado de honrar compromissos assumidos. 3. *Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Com a quebra, a massa falida responde pelas obrigações a cargo da pessoa jurídica até o encerramento da falência, só estando autorizado o redirecionamento da Execução Fiscal caso fique demonstrada a prática pelo sócio de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou de infração a lei, contrato social ou estatutos.* 4. Agravo Regimental não provido. (STJ, AgRg no AREsp 128924/SP, Relator Ministro Herman Benjamin, Órgão Julgador Segunda Turma, Data do Julgamento 28/08/2012, Data da Publicação/Fonte Dje 03/09/2012 RET Vol. 90 P. 71, grifo nosso)

Luís Eduardo Schoueri (2011, p. 510) discorre sobre o art. 135 e sua aplicação à dissolução irregular de empresa e anota que a expressão “resultantes” pressupõe um ato ou fato jurídico complexo composto de três aspectos – um ato praticado com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos (ato ilícito), o fato jurídico tributário (lícito) e uma relação de causalidade entre o ato ilícito do responsável e o fato lícito –, uma interpretação que não é verificada na jurisprudência, segundo o Autor, no caso de dissolução irregular, em que a responsabilidade pelo pagamento dos tributos devidos pela pessoa jurídica é atribuída a quem administra, sem que fique demonstrada a relação de causalidade entre a dissolução e os fatos jurídicos tributários imputados à sociedade.

Caberia discorrer se a *simples existência de um pedido de recuperação judicial* na forma de Lei nº 11.101/2005 pode ser considerada um ato suficiente para ensejar o afastamento de responsabilidade dos sócios ou dos sócios gerentes de uma sociedade por não ocorrência de

irregularidade na dissolução da sociedade. Se corrente for o contrário, então se deve estabelecer quais são os limites e critérios para o enquadramento desta responsabilidade mediante lei, conforme o previsto no art. 128, CTN. Todavia, tal indagação escapa ao objeto do trabalho.

4.1 Prescrição em relação ao sócio administrador/gerente em caso de dissolução irregular de sociedade

Com a hipótese de enquadramento da dissolução irregular de sociedade como violação de lei prevista no *caput* do art. 135, CTN, importante é tecer algumas observações quanto à prescrição. Ana Raquel Nogueira Vilela Leão observa que a doutrina e a jurisprudência utilizam por analogia o prazo de cinco anos do art. 174, CTN, e que o prazo prescrição começa a correr da data da citação não pessoal da empresa no processo de execução fiscal:

Segundo tal vertente, em que pese a citação válida da empresa executada interrompa a prescrição em relação aos devedores solidários, no caso de redirecionamento da execução fiscal, o cômputo do prazo prescricional em exame se inicia com a citação daquela.

Nessa senda, acaso decorridos mais de cinco anos entre a citação da pessoa jurídica e a citação pessoal dos sócios, resta configurada a prescrição intercorrente.

Assim sendo, atribuindo-se responsabilidade ao sócio administrador em razão de mero inadimplemento da obrigação tributária, aplica-se a tese ora esposada, no sentido de que a contagem do prazo prescricional para promover o redirecionamento se inicia a partir da citação da empresa, pois, desde aí, já estaria presente o fundamento fático-jurídico para viabilizar a pretensão executória em face do corresponsável. (LEÃO, 2013, p. 85)

Ana Raquel Leão ainda coloca que no Direito brasileiro a contagem do prazo prescricional rege-se pelo princípio da *actio nata*, de acordo com o qual o surgimento de determinada pretensão é o marco inicial para a contagem, nos termos dos arts. 189, 205 e 206 do Código Civil. Continua:

A partir de tal raciocínio, a doutrina e jurisprudência majoritária do Superior Tribunal de Justiça defendem que o prazo prescricional se inicia com a constatação da dissolução irregular, por meio da certificação pelo Oficial de Justiça do encerramento das atividades da empresa.

É que somente depois da tentativa de citação da empresa executada e da verificação de que ela se dissolveu irregularmente, dilapidando seu patrimônio sem o adimplemento de suas obrigações fiscais, será possível o redirecionamento.

Com efeito, ao mesmo tempo em que se afasta a imprescritibilidade da obrigação tributária, define essa corrente [...] que, segundo o princípio da *actio nata*, o marco inicial para a contagem do prazo prescricional para promover o

redirecionamento da Execução Fiscal seja definido como sendo o momento em que se verificar a ocorrência de algumas das hipóteses do art. 135 do CTN – como, por exemplo, a dissolução irregular. (LEÃO, 2013, p. 88)

A título ilustrativo, no que importa à natureza da responsabilidade tributária discutida – qual seja, a da suposta violação de lei por dissolução irregular de sociedade – vale frisar que a prescrição disposta no Código Penal em seu art. 111 passa a contar fundamentalmente do dia em que o crime se consumou (tal como no CC a contagem se inicia da lesão ou ameaça a direito da vítima), cabendo a aplicação da *actio nata* de forma excepcional, no que interessa, em caso de falsificação e alteração do assentamento de registro público, quando o termo inicial é a data em que o fato se tornou conhecido⁴, o que se justifica pelo bem jurídico protegido – fé pública.

Como exemplo, cumpre citar que a LGT regula a prescrição em caso de responsabilidade subsidiária em seus art. 48º e 49º⁵, e Diogo de Campos, Benjamin Rodrigues e Jorge Sousa comentam:

O prazo de prescrição das dívidas tributárias previsto no artigo 48º, nº 1, da LGT é de oito anos. Vale tanto para os sujeitos passivos originários como para os subsidiários.

Ocorrendo qualquer das causas referidas no artigo 49º da LGT, a interrupção ou suspensão produzem efeitos perante o devedor originário e os responsáveis subsidiários (artigo 48º, 2 da LGT).

Se o responsável subsidiário não for citado da reversão da execução fiscal nos cinco anos posteriores ao ano em que o imposto foi liquidado à sociedade, a

⁴ Código Penal: “Termo inicial da prescrição antes de transitar em julgado a sentença final Art. 111 - A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, começa a correr: I - do dia em que o crime se consumou; II - no caso de tentativa, do dia em que cessou a atividade criminosa; III - nos crimes permanentes, do dia em que cessou a permanência; IV - nos de bigamia e nos de falsificação ou alteração de assentamento do registro civil, da data em que o fato se tornou conhecido. V - nos crimes contra a dignidade sexual de crianças e adolescentes, previstos neste Código ou em legislação especial, da data em que a vítima completar 18 (dezoito) anos, salvo se a esse tempo já houver sido proposta a ação penal.”

⁵ “Artigo 48.º Prescrição 1 - **As dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados**, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário. 2 - **As causas de suspensão ou interrupção da prescrição aproveitam igualmente ao devedor principal e aos responsáveis solidários ou subsidiários.** 3 - A interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação. 4 - No caso de dívidas tributárias em que o respectivo direito à liquidação esteja abrangido pelo disposto no n.º 7 do artigo 45.º, o prazo referido no n.º 1 é alargado para 15 anos. Artigo 49.º Interrupção e suspensão da prescrição 1 - A citação, a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e o pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo interrompem a prescrição. 2 - (Revogado) 3 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, a interrupção tem lugar uma única vez, com o facto que se verificar em primeiro lugar. 4 - O prazo de prescrição legal suspende-se em virtude de pagamento de prestações legalmente autorizadas, ou enquanto não houver decisão definitiva ou passada em julgado, que puser termo ao processo, nos casos de reclamação, impugnação, recurso ou oposição, quando determinem a suspensão da cobrança da dívida. 5 - O prazo de prescrição legal suspende-se, ainda, desde a instauração de inquérito criminal até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença.” (grifo nosso)

interrupção da prescrição relativamente à sociedade não lhe é oponível (art. 48º, nº 3, da LGT). (CAMPOS *et alli*, 2003, p. 135)

No que pese a argumentação de Ana Raquel Leão retro exposta, não parece razoável a redução do acontecimento da dissolução irregular de uma empresa à expedição de certidão por Oficial de Justiça, pois a certidão é mera constatação formal da situação de fato, e não o momento em que ocorre a *violação de direito* prevista no art. 189 do CC, indo contra a própria finalidade da prescrição a postergação indefinida do termo inicial do prazo, até que o Estado exerça seu poder-dever de fiscalização da condição da sociedade.

Dessa forma, o uso do princípio da *actio nata* nesses termos verte muito mais para a retórica falasiosa do que a sistemática do ordenamento jurídico. A *actio nata* exigida pelo art. 189 do CC corresponde ao requisito para a prescrição de que exista uma ação exercitável (com a violação do direito, nasce a pretensão), ao lado da inércia do titular e o decurso do tempo fixado em lei (GONÇALVES, 2008, p. 472), e não somente à posição de que o termo inicial da prescrição é o do conhecimento da lesão e de sua extensão pela vítima.

Na realidade, o uso deste conceito é voltado à proteção do ofendido em responsabilidade civil, no sentido de que o prazo prescricional apenas começa a contar quando a vítima toma conhecimento do dano e de sua extensão, aplicável propriamente em casos como, por exemplo, responsabilidade civil por erro médico⁶, por poluição⁷, em relações de consumo⁸

⁶ “RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO. INDENIZAÇÃO. ERRO MÉDICO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. CIÊNCIA DA IRREVERSIBILIDADE DO DANO. REFORMA. SÚMULA 07/STJ. PRAZO PRESCRICIONAL. QUINQUENAL DECRETO N. 20.910/32. TEMA OBJETO DE RECURSO REPETITIVO. 1. **O termo inicial para contagem do prazo prescricional em casos de erro médico se inicia quando a vítima toma ciência da irreversibilidade do dano. Precedentes. (...)**” (STJ, REsp 1211537 / RJ RECURSO ESPECIAL 2010/0157246-4, Relatora Ministra Eliana Calmon, Órgão Julgador T2, Data do Julgamento 14/05/2013, Data da Publicação/Fonte DJe 20/05/2013, grifo nosso)

⁷ “AGRAVOS REGIMENTAIS NO RECURSO ESPECIAL. CIVIL E PROCESSO CIVIL. DANO AMBIENTAL. PRAZO PRESCRICIONAL. TERMO INICIAL. INCIDÊNCIA DO CDC. 1. Contaminação do solo e do lençol freático, ocasionado por produtos químicos utilizados no tratamento de madeira destinada à fabricação de postes de luz, na região metropolitana, nas proximidades da cidade de Triunfo, no Estado do Rio Grande do Sul. 2. **Por não haver como se presumir da notificação pública ocorrida (2005) os efeitos nocivos à saúde da população local em decorrência do acidente ambiental, o termo inicial conta-se da ciência inequívoca dos efeitos decorrentes do ato lesivo** (REsp n. 346489/RS, Rel. Ministro RICARDO VILLAS BÓAS CUEVA, TERCEIRA TURMA, julgado em 11/06/2013, DJe 26/08/2013). 3. Entendimento pessoal no sentido da incidência do regime jurídico do CDC com aplicação do prazo prescricional de 5 anos, previsto no artigo 27 do CDC, por se tratar de **acidente de consumo que se enquadra, simultaneamente, nos artigos 12 (fato do produto) e 14 (fato do serviço) do CDC**. 4. A regra do art. 17 do CDC, ampliando o conceito básico de consumidor do art. 2º, determina a aplicação do microssistema normativo do consumidor a todas as vítimas do evento danoso, protegendo os chamados “bystanders”, que são as vítimas inocentes de acidentes de consumo. 5. AGRAVOS REGIMENTAIS DESPROVIDOS.” (STJ, AgRg no REsp 1365277 / RS Agravo Regimental no Recurso Especial 2011/0211109-8, Relator Ministro Paulo de Tarso Sanseverino, Órgão Julgador T3, Data do Julgamento 20/02/2014 Data da Publicação/Fonte DJe 10/03/2014, grifo nosso)

⁸ Código de Defesa do Consumidor: “Art. 27. Prescreve em cinco anos a pretensão à reparação pelos danos causados por fato do produto ou do serviço prevista na Seção II deste Capítulo, **iniciando-se a contagem do prazo a partir do conhecimento do dano e de sua autoria.**” (grifo nosso)

ou em proteção do trabalhador em depósitos de FGTS⁹ – casos em que muitas vezes o lesado não tem a verdadeira noção do prejuízo a que foi submetida.

Sem mais, o emprego da teoria da *actio nata* em sede de responsabilidade pessoal do sócio gerente/administrador na dissolução irregular da sociedade, ao menos no sentido de que somente com a certidão do Oficial de Justiça o Fisco tem o conhecimento da situação para poder exercitar o direito fundamental de ação, consiste em uma verdadeira usurpação e desvio de sua finalidade.

Ora, aquela interpretação é excepcional e pretende a tutela de sujeitos que não possuem meios ou têm dificuldade de acesso a esses para averiguar desde a existência da violação de direito e da real extensão deste dano – quer dizer, a prescrição se conta da tomada de conhecimento do prejuízo –, e não para a proteção do Estado, credor privilegiado que possui, mais que qualquer outro, acesso a *todos* os instrumentos (tanto materiais como de pessoal) necessários à análise da situação fática dos contribuintes e potenciais responsáveis.

5 SEGURO DE RESPONSABILIDADE CIVIL DE ADMINISTRADORES E MEMBROS DE ÓRGÃOS DE FISCALIZAÇÃO: O D&O INSURANCE

Em Portugal, o regime de responsabilidade tributária dos administradores, diretores ou gestores, ou qualquer outra pessoa que exerça de fato funções de administração, está cada vez mais próximo do regime de responsabilidade extracontratual:

(...) um regime cada vez mais próximo da responsabilidade subjectiva extracontratual e do regime previsto no artigo 78º do Código de Sociedades Comerciais, com uma análise pormenorizada e cuidada dos vários pressupostos da responsabilidade, desde a culpa ao nexo de causalidade. O artigo 78º, nº 1 do CSC, ultrapassa a relatividade das convenções, permitindo que os credores da sociedade responsabilizem terceiros (gerentes, administradores e directores) pelo não cumprimento das obrigações da sociedade.

Dessa forma ficará acautelado o interesse do Estado no sentido de obter a cobrança dos créditos e não fará recair sobre os administradores, gestores e

⁹ “LEGITIMIDADE "AD CAUSAM" - Ativa Trabalhadora titular de conta de depósitos de FGTS é parte legítima para reclamar reposição de saldo cuja transferência para novo banco depositário não foi demonstrada pelo réu, que o detinha sob sua responsabilidade - Passiva - Banco depositário que não demonstra transferência regular de saldo de conta de FGTS, de que era depositário, para outra instituição, é parte legítima para responder a ação ajuizada com o objetivo de regularizar a situação. **PRESCRIÇÃO - Ação para reclamar de saldo de conta de FGTS não transferido por banco depositário - Prazo que se conta desde a data em que a titular da conta teve conhecimento do fato, não decorrido até o ajuizamento** - Alegação de prescrição afastada. RESPONSABILIDADE CIVIL - Banco depositário que, tendo obrigação de transferir saldo de conta de FGTS para outra instituição, não demonstra tê-lo feito (...)” (TJ-SP - Apelação APL 740976620098260224 SP 0074097-66.2009.8.26.0224 (TJ-SP) Data de publicação: 04/03/2011, grifo nosso)

diretores, um fardo, que, entenda-se, pesado demais para transportar. (SANTOS, 2006, p. 57):

Com a aproximação da responsabilização de pessoas que exerçam funções de administração com o regime da responsabilidade extracontratual – com a necessidade de demonstração dos pressupostos da culpabilidade, conduta, dano e nexos causal, mesmo em caso de responsabilidade tributária –, surge no Direito alienígena a hipótese de contratação de um seguro para a proteção de administradores, gestores e diretores de eventuais reclamações e imputações a quais estão sujeitos, com a cobertura dos riscos da atividade de gestão. Por isso, entendemos cabível algumas colocações sobre este contrato de seguro em Portugal.

O art. 14º, 1, a, da Lei de Contratos de Seguros (LCS) portuguesa proíbe expressamente a contratação de seguros que cubram os riscos de responsabilidade criminal, contra-ordenacional ou disciplinar¹⁰.

O art. 46º, 1, LCS, prescreve que, salvo disposição legal (ou regulamentar) ou convenção em contrário não ofensiva à ordem pública quando a natureza da cobertura o permita, o segurador não é obrigado a efetuar a prestação convencionada em caso de *sinistro causado dolosamente pelo tomador do seguro ou pelo segurado*.

Pela simples aplicação do referido dispositivo já se afastaria a possibilidade de se cogitar seguros que cobrissem atos dolosos em sede de responsabilidade tributária ou relacionados à responsabilidade por contra-ordenações, relativamente às coimas e multas.

Contudo, o art. 14º da LCS não está contido nos arts. 12º e 13º, que determinam as disposições de imperatividade absoluta e relativa, enquanto o art. 46º está dentro da imperatividade relativa, o que permite, em tese, a celebração de um contrato de seguro convencionado no sentido de acobertar este risco – interpretação de acordo com a sistemática da legislação de seguros portuguesa.

Além dessas disposições, aqui se trata de uma espécie particular de seguros, qual seja, o *Directors & Officers Liability Insurance (D&O Insurance)*¹¹, chamado em Portugal de “Seguro de Responsabilidade Civil de Membros de Órgãos de Administração e de Fiscalização” que, apesar da denominação, acoberta muito mais do que a responsabilidade civil:

¹⁰ Lei de Contratos de Seguros: “Artigo 14.º Seguros proibidos 1 — Sem prejuízo das regras gerais sobre licitude do conteúdo negocial, é proibida a celebração de contrato de seguro que cubra os seguintes riscos: a) Responsabilidade criminal, contra-ordenacional ou disciplinar; (...)”

¹¹ Para melhor estudo sobre este complexo tema, ver PÉREZ CARRILLO, Elena; RAMOS, Maria Elisabete, Responsabilidade civil e seguro dos administradores (reflexões em torno das experiências portuguesa e espanhola), **Boletim da Faculdade de Direito**, Coimbra, 2006, p. 82 e ss.; e RAMOS, Maria Elisabete. **O Seguro de Responsabilidade Civil dos Administradores - Entre a exposição ao risco e a delimitação da cobertura**. Coimbra: Almedina, 2010.

Em Portugal, o seguro de responsabilidade civil dos administradores é uma **realidade nova** que procura ajustar-se em uma experiência jurídica que se encontra em mudança. Consagrado no mundo anglo-saxónico, o *D&O Insurance* é, também entre nós, apresentado como idóneo a “mitigar o risco pessoal do património do administrador, eliminando desincentivos à atracção de gestores talentosos”. (RAMOS, 2010, p. 17, grifo da autora)

O *D&O Insurance*, apesar de ser figura popular nos Estados Unidos da América, ainda não é objeto comum em solo português, na medida em que esbarra em falta de exigência legal para a sua celebração, como um requisito para exercer atividades de gestão em uma sociedade, porém vem ganhando atenção nos últimos anos:

[...] interessa sublinhar que a responsabilidade civil não é o único meio disponível para reparar os danos causados pela actuação funcional dos administradores. A responsabilidade civil dos administradores, vivida por mais e um século sem a garantia do seguro, começa a ser confrontada com a concorrência deste na hora de reparar os danos. (RAMOS, 2010, p. 35)

Em termos gerais, esta espécie de seguro visa proteger os administradores e outros altos cargos da sociedade (*Side A* da apólice) e a própria sociedade (*Side B* e *Side C*) contra perdas patrimoniais decorrentes de reclamações (*claims*) de sócios e de terceiros fundadas em decisões tomadas no exercício de funções de administração e de representação da sociedade. As perdas patrimoniais podem decorrer do incumprimento de deveres legais ou estatutários, faltas e erros de gestão cometidos com culpa leve, e o segurador garante pagamento de custos de defesa dos gestores, pagamento de indenizações devidas a terceiros, reembolso societário das despesas que a sociedade arca com a defesa prévia (RAMOS, 2012, p. 376) e outras responsabilidades (informação verbal)¹².

O art. 396º do Código de Sociedades Comerciais (CSC) exige uma caução para a responsabilidade dos administradores (nº 1) que *pode* ser substituída por um seguro (nº 2). Entretanto, o problema dessa alternativa consiste no fato em que deve ter identificação do tomador do seguro e do segurado quando forem pessoas distintas (art. 8º, nº 1, *a*, do DL 183/88) e não cobre danos não patrimoniais nem lucros cessantes (art. 12º, DL 183/88), o que difere da natureza do *D&O Insurance*, que deve ser um seguro contra toda e qualquer reclamação a qual o administrador está sujeito devido ao exercício de sua atividade.

¹² Seminário proferido por RAMOS, Maria Elisabete na Universidade Católica Portuguesa do Porto, Portugal, entre novembro e dezembro de 2013, sobre o tema **Seguro de Responsabilidade Civil de Administradores e de Membros do Órgão de Fiscalização**.

Além disso, o seguro substitutivo não pode ser arcado pela sociedade, o que não ocorre no seguro de responsabilidade dos administradores, onde a sociedade pode pagar o prêmio – fator que inclusive permite o maior acesso de administradores talentosos, pois mitiga o risco da atuação.

O maior golpe que enfraquece a recepção desta espécie particular de seguro está justamente na possibilidade da caução ser dispensada por deliberação da assembleia geral ou constitutiva ou pelo contrato social ou se os administradores forem não executivos e não remunerados, conforme o art. 396º, 3 e 5, CSC.

O *D&O Insurance* se trata de um seguro que protege administradores e a sociedade contra possíveis perdas patrimoniais decorrentes de reclamações (judiciais ou extrajudiciais) de sócios ou terceiros, fundadas em decisões tomadas no exercício de suas funções (incumprimento de deveres legais ou estatutários ou faltas de gestão).

A cobertura do *D&O Insurance* parece estar limitada então aos custos de defesa contra as reclamações, pagamento de indenizações a sócios e terceiros e reembolso societário (perdas patrimoniais causadas por litígios em função do cargo) e, sem mais, também é alcançada pelas barreiras da LCS, e, igualmente, *não acoberta responsabilidades criminais e contra-ordenacionais e nem condutas dolosas* – esta última, dado a imperatividade relativa do art. 46º, poderia ser afastada por convenção das partes.

Assim, o *D&O Insurance* não permite, com a aplicação da regra geral da LCS, a cobertura de riscos decorrentes de condutas dolosas ou de contra-ordenações, podendo as primeiras, em tese, serem cobertas se o segurador aceitar nas negociações, devido ao caráter de imperatividade relativa de sua proibição na LCS, desde que seja previsto direito de regresso contra o tomador do seguro ou o segurado (art. 144º da LCS).

No que interessa ao Direito Tributário, todavia, pode ser contratado com o fim de garantir aos credores sociais e a demais terceiros a cobertura do risco de má-gestão culposa do sócio administrador, diretor ou gestor, seja pelo simples não pagamento de dívidas fiscais ou em razão do esvaziamento patrimonial da sociedade em Portugal. Por isso, surge como uma robusta proposta para a proteção contra prejuízos resultados de administrações calamitosas, tanto aos credores privados quanto ao Estado, bem como ao incentivo para evitar a fuga de administradores talentosos (RAMOS, 2010, p. 42), merecendo atenção e destaque devido à compatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro e a ausência de estudos sobre o tema entre nós.

6 CONCLUSÃO

O Código Tributário Nacional, ao arrolar diversos terceiros que podem ser *subsidiária* ou *exclusivamente* responsabilizados pelas dívidas tributárias do contribuinte, não abarca diversas problemáticas que podem surgir na prática jurídica, ao contrário da Lei Geral Tributária de Portugal, e que vêm sendo contornados por outros meios, como precedentes jurisprudenciais, súmulas do STJ ou portarias, que não gozam de suficiente legitimidade para o tema e desrespeitam o princípio da legalidade previsto no art. 128, CTN, e da reserva de Lei Complementar do art. 146, III, *a e b*, da Constituição Federal de 1988.

Com a evolução do Direito Empresarial e sua codificação no Código Civil de 2002, bem como o desenvolvimento do Direito Falimentar com a Lei n.º 11.101/2005, inúmeras hipóteses deixaram de ser alcançadas pela ultrapassada disposição dos arts. 134 e 135, que não abrangem, por exemplo, fatos como a responsabilidade do sócio gerente ou administrador quando a sociedade interpõe o pedido de recuperação judicial ou quando se tratem de meros sócios que contribuíram para o não-pagamento, sem dolo.

A investigação da responsabilidade tributária nas sociedades em Portugal, disposta nos arts. 22º a 24º da LGT, demonstra um sistema mais compacto, porém mais condizente com a realidade fática e muito mais tecnicamente apurado que no CTN – onde há, ainda hoje, expressões que despertam dúvidas na interpretação.

A LGT estabelece em seu art. 24º, n.º 1, a responsabilidade tributária de agente que exerça funções de administração ou gestão, ainda que de fato, em situações em que o Fisco prove que o patrimônio da empresa se tornou insuficiente por sua culpa (*a*), ou em que não tomou as providências necessárias para proceder com o pagamento do tributo, se não suportar o ônus de provar a ausência de culpa (há aqui, portanto, a inversão do ônus da prova com a presunção de culpa), situações que serão definidas pelo âmbito temporal do fato gerador e do vencimento da dívida. Por conseguinte, se vê profunda diferença entre as disposições do art. 135, CTN, em que esses sujeitos apenas respondem se agirem com dolo em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, sendo sempre do Estado o ônus da prova.

Além dessas duas hipóteses, há ainda a responsabilização dos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas nas pessoas coletivas (cabendo ao Fisco provar que a violação dos deveres tributários da pessoa coletiva resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização) e dos técnicos oficiais de contas (com a demonstração de que contribuíram para a irregularidade técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de documentos oficiais

falsos ou que não correspondam com a realidade, quando poderiam ou deveriam saber dessa incongruência).

Não defendemos que o sistema da LGT seja simplesmente transplantado ao CTN, mas que, pela similaridade da sistemática do Direito Fiscal português com o nosso, as disposições acerca da responsabilidade tributária merecem alguma atenção no estudo por não deixar tantas lacunas que exijam interpretação e integração em determinados tópicos. Nada mais é que um interessante sistema a ser estudado no Direito estrangeiro, de onde podem sair algumas sugestões e aprimoramentos ao pátrio.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, assim, vem se manifestando no sentido de que a dissolução irregular se caracteriza como um ato fraudulento capaz de ensejar a responsabilidade civil do sócio gerente e dos sócios com fundamento no art. 135, imputando, inclusive a responsabilidade solidária com outros terceiros. A questão é ponderar até que ponto as dívidas de uma sociedade que não consegue solver os seus débitos (tributários ou não), e que tenha ingressado com pedido de recuperação judicial e depois não conseguiu atingir o objetivo do procedimento possam ser transferidas aos sócios ou aos sócios gerentes, imputando-lhes responsabilidade.

Mesmo que se admita que a dissolução irregular seja considerada um ato fraudulento capaz de ensejar a responsabilidade do administrador da sociedade, a comprovação do dolo cabe ao Fisco, não havendo possibilidade de inversão do ônus da prova – a prova diabólica estudada na doutrina portuguesa. Neste contexto, a simples insolvência da sociedade não configuraria a dissolução irregular, seguramente, descaracterizada pela iniciativa em propor a recuperação judicial e até mesmo a autofalência.

Mas, mesmo que o fosse, contestável é a utilização de uma interpretação da ideia de *actio nata* do art. 189 do CC, alegando que a prescrição apenas passa a contar com a expedição de certidão de Oficial de Justiça e quando então o Estado – que foi omissivo na execução do seu poder-dever de fiscalizar –, passa a ter conhecimento da violação de lei que corresponderia à dissolução irregular. Como demonstrado, essa interpretação é excepcional e tem o fim de proteger o sujeito hipossuficiente na relação jurídica, e não um credor com acesso a todos os meios de conhecimento e controle da condição dos sujeitos passivos.

A possibilidade de celebração, em Portugal, do “Seguro de Responsabilidade Civil de Membros de Órgãos de Administração e de Fiscalização” (*D&O Insurance*), traz uma alternativa importante em termos de garantia do Fisco ao recebimento dos créditos tributários, além de todos os outros credores e terceiros que podem vir a ser vítimas de condutas dos agentes que administram e gerem a empresa.

Ainda em desenvolvimento em Portugal, onde a cultura de celebração de seguros – com a existência da obrigatoriedade de seguros muito além da exigida no Brasil – e que oferece solo mais fértil para tanto, esta interessante espécie de seguro merece ser estudada com mais profundidade entre nós, visto que protege tanto os credores sociais (Estado e particulares) e terceiros como os próprios sujeitos que atuam como diretores, administradores, gerentes e gestores.

Com esta pequena contribuição, frisamos a necessidade de que algumas hipóteses de responsabilização tributária (tais como a dos técnicos de conta, contadores e membros de órgãos de fiscalização da sociedade, respeitando as características do trabalho desenvolvido) venham a ser previstas em futuras intervenções do Legislador Complementar, bem como outras sejam atualizadas de acordo com a atual dinâmica do Direito Tributário e Empresarial conforme as previsões do art. 146, III, *b*, CF/88, e do art. 128, CTN, em face de serem frequente objeto de discussão jurisprudencial e doutrinária – valendo ressaltar o exemplo contido na legislação portuguesa nesta área, que pode, respeitadas as devidas peculiaridades, auxiliar na construção de um modelo mais adequado a atual dinâmica societária brasileira.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva & SOUSA, Jorge Lopes de. **Lei Geral Tributária comentada e anotada**. 3. ed. Lisboa: Vislis Editores, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. São Paulo: Noeses, 2013.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- LEAL, Hugo Barreto Sodré. **Responsabilidade tributária na aquisição de estabelecimento empresarial**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- LEÃO, Ana Raquel Nogueira Vilela. Redirecionamento com Fundamento na Dissolução Irregular e Prazo Prescricional. In: **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, nº 92, julho-agosto, 2013, p. 82 a 93.
- NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2014.

PADOIN, Debora Coradini. Responsabilidade pessoal dos sócios (art. 135, CTN). In: **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 44, out. 2011. Disponível em: <http://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao044/debora_padoin.html> Acesso em: 30 jul. 2014.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freiras. **Fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2013.

PIRES, Manuel & PIRES, Rita Calçada. **Direito Fiscal**. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2012.

PORTUGAL. Código das Sociedades Comerciais. **Decreto-Lei n.º 262/86 de 2 de Setembro**. Disponível em: <www.stj.pt/ficheiros/fpstjptlp/portugal_codigosociedadescomerciais.pdf>. Acesso em: 28 de julho de 2014.

_____. **Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de dezembro de 98**. Disponível em: <info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/87CAB3CA-4ED1-411A-9BDE-3E9725C24F21/0/LGT_09_2013.pdf>. Acesso em: 28 de julho de 2014.

_____. Lei dos Contratos de Seguros. **Decreto-Lei n.º 72/2008 de 16 de Abril**. Disponível em: <<http://dre.pt/pdf1s/2008/04/07500/0222802261.pdf>>. Acesso em: 28 de julho de 2014.

RAMOS, Maria Elisabete. **O Seguro de Responsabilidade Civil dos Administradores - Entre a exposição ao risco e a delimitação da cobertura**. Coimbra: Almedina, 2010.

_____. Reembolso societário. In: **II Congresso Direito das Sociedades em Revista**, VASCONCELOS, Pedro Pais de; ABREU, J. M. & DUARTE, Coutinho de Rui Pinto (Coord.). Lisboa: Almedina, 2012.

_____. **Seguro de Responsabilidade Civil de Administradores e de Membros do Órgão de Fiscalização**. Seminário ministrado na Universidade Católica Portuguesa do Porto, Portugal, entre novembro e dezembro de 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SANCHES, João Luís Saldanha. **Manual de Direito Fiscal**. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

_____. & BARREIRA, Rui. Culpa no incumprimento e responsabilidade dos gerentes. In: **Fisco**, Lisboa, n.º 70/71, Maio/Junho 1995, ano VII, p. 98 a 107.

SANTOS, Joana Patrícia de Oliveira. Responsabilidade dos corpos sociais e responsáveis técnicos. In: **Estudos de Direito Fiscal**. TEIXEIRA, Glória (Coord.). Coimbra: Almedina, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.