

Responsabilidade Tributária de Terceiros - O Art. 135 do CTN

Renato Lopes Becho

I - Colocação do Tema

O art. 135 do Código Tributário Nacional, que estabelece a responsabilidade tributária de terceiros, tem sido reconhecido como de difícil compreensão. Eis a sua redação:

“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;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

A jurisprudência que o aplica parece estar sendo consolidada na responsabilização do sócio-gerente nos casos de dissolução irregular da sociedade. Entretanto, não nos parece clara que a conclusão obtida pelos tribunais tenha ocorrido a partir da leitura do dispositivo legal. Assim, em princípio, não há evidente subsunção do fato à norma.

Na tentativa acadêmica de avançar na compreensão dos fatos resumidamente apresentados, abordaremos brevemente (i) a aplicação que o art. 135 tem recebido pelo Superior Tribunal de Justiça; (ii) apontaremos algumas lições de nossos grandes mestres; e, por fim, (iii) apresentaremos nossa interpretação para o dispositivo legal citado.

II - Resumo da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

A jurisprudência dominante parece aplicar o art. 135 do CTN em interpretação difícil de ser encontrada na leitura do texto legal. Veja-se, por exemplo, o seguinte julgado, submetido à sistemática dos recursos repetitivos:

“2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a *responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN*. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).



Renato Lopes Becho
é Mestre, Doutor e
Professor
de Direito Tributário
na PUC/SP,
Livre-docente em
Direito Tributário
pela USP e Juiz
Federal em
São Paulo/SP.

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.”¹

O egrégio Superior Tribunal de Justiça, no ponto que gostaríamos de abordar aqui, construiu um comando que talvez possa ser assim reduzido: para que haja a responsabilização tributária, o não pagamento de tributo tem que ter sido resultado da ação excessiva ou infracional por parte do responsável. Em outras palavras: para a Administração Tributária requerer a aplicação do art. 135, o apontado como responsável tributário tem que ter agido com “excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto”, o que teria gerado o não pagamento do tributo.

Um bom exemplo dessa construção foi dado pela Súmula 435 do mesmo tribunal: “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.”²

Mudando a ordem da apresentação, mas sem alterar o conteúdo, parece que o STJ está aplicando o art. 135 do CTN assim: a dissolução irregular de sociedade é infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, legitimando a responsabilização do terceiro (sócio-gerente). Este responderá por todos os tributos devidos pela pessoa jurídica e não pagos. Assim, um fato posterior (dissolução irregular) substitui o contribuinte pelo responsável em relação aos créditos tributários não pagos no passado.

Destaquemos, exemplificativamente, três momentos distintos que parecem refletir na Súmula 435-STJ:

- i) ocorrência de um fato gerador (fato imponível) qualquer (*i.e.*, faturamento, a fazer surgir obrigação de recolher PIS/Cofins, em 2005);
- ii) dissolução irregular da sociedade (*i.e.*, em 2009); e
- iii) redirecionamento da execução (na ação de cobrança do PIS/Cofins) do contribuinte (a pessoa jurídica) para o responsável, o sócio-gerente (em 2013), quando ficou caracterizado que a pessoa jurídica não tinha condições de solver o devido.

Acreditamos que a descrição acima se coadune com os redirecionamentos do contribuinte para o responsável, constantemente ocorrentes nas execuções fiscais, e que esteja de acordo com a jurisprudência indicada. Todavia, essa interpretação/aplicação parece desconsiderar uma parte importante do que está no art. 135 do CTN: “(...) responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados (...)”. O fato que resultou no PIS/Cofins do exemplo foi *a geração de faturamento*. O que lemos no indigitado dispositivo legal nos parece ser que, permanecendo no mesmo exemplo, *se o faturamento obtido resultou da prática de atos contrários à lei, ao contrato social ou ao estatuto, o terceiro responderá pessoalmente por eles*. Assim, a letra da lei (art. 135 do CTN) nos parece indicar para o seguinte quadro:

¹ Recurso Especial 1.101.728-SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, STJ, 1ª seção, unânime, j. em 11.3.2009, *DJe* de 23.3.2009.

² *Diário da Justiça Eletrônico* n. 576. Brasília, 12.5.2010. Publicado em 13.5.2010. Disponível em <http://www.stj.jus.br>, acesso em 8.4.2010.

- i) o responsável tributário pratica atos com infração de lei, contrato social ou estatuto que gera faturamento para a pessoa jurídica, sobre o qual haverá incidência de PIS/Cofins;
- ii) a pessoa jurídica não poderá ser obrigada a recolher a exação; e
- iii) nesse caso, o terceiro responderá sozinho pelo crédito tributário.

Essa exposição pode provocar uma objeção: a pessoa jurídica se beneficia com a geração do faturamento e se eximirá do recolhimento do tributo, que será exigido do terceiro (que não se beneficiou do fato imponible e não possui, necessariamente, a mesma capacidade contributiva da empresa).

Para enfrentar esses pontos, vejamos as lições de alguns expoentes de nossa dogmática.

III - Algumas Lições Acadêmicas de Relevô

Alguns doutrinadores têm procurado compreender e explicar o art. 135 do CTN. Colhemos as lições de alguns expoentes antes de declararmos nossa visão atual. Como se verá, são explicações díspares, que indicam como não há um mínimo de consenso entre os juristas a respeito do tema em comento.

Hugo de Brito Machado indica a “questão de grande relevância” da responsabilização contida no inciso III do art. 135 para as sociedades de responsabilidade limitada ou de sociedade anônima. Ele destaca, de maneira muito oportuna, que

“(…) a lei fala em diretores, gerentes ou representantes. Não em sócios. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, se não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários desta.”³

Investigando o assunto desde a jurisprudência do extinto Tribunal Federal de Recursos, Hugo de Brito Machado aduz:

“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.”⁴

Ao que nos parece, essa é uma boa conclusão do pensamento do autor, fundamentada na jurisprudência dominante. Todavia, ela nada diz da redação legislativa, notadamente ao não mencionar o trecho do art. 135 que estamos destacando (“(...) responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados (...)”).

Os pressupostos para aplicação do art. 135 do CTN foram bem marcados por Misabel Abreu Machado Derzi. Para a jurista, seria necessária a prática dolosa, pelo responsável, de um ato em desfavor do contribuinte. O art. 135 exige dolo do responsável e o efeito é transferir para ele o débito decorrente da obrigação tributária. A lição de Derzi é assim resumida:

“A aplicação do art. 135 supõe assim:

1. a prática de ato ilícito, dolosamente, pelas pessoas mencionadas no dispositivo;
2. ato ilícito, como infração de lei, contrato social ou estatuto, normas que regem as relações entre contribuinte e terceiro-responsável, externamente à norma tributária básica ou matriz, da qual se origina o tributo;

³ Curso de Direito Tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 160.

⁴ Curso de Direito Tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 162-163.

3. a atuação tanto da *norma básica* (que disciplina a obrigação tributária em sentido restrito) quanto da *norma secundária* (constante do art. 135 e que determina a responsabilidade do terceiro, pela prática do ilícito).

A peculiaridade do art. 135 está em que os atos ilícitos ali mencionados, que geram a responsabilidade do terceiro que os pratica, são causa (embora externa) do nascimento da obrigação tributária, *contraída em nome do contribuinte*; mas contrariamente a seus interesses. São, assim, do ponto de vista temporal, antes *concomitantes* ao acontecimento do *fato gerador* da *norma básica*, que dá origem à obrigação. Por isso, o dispositivo menciona ‘obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto’.”⁵

A única objeção que fazemos diz respeito à necessidade (nossa) de melhor referência a quais *atos ilícitos* trata o texto legal. Salvo melhor juízo, o que está estabelecido no art. 135 do CTN não se refere à prática genérica de ilícitos, mas a atos lícitos contrários aos interesses do contribuinte (aqui está o ilícito). Assim, voltando à citação de Derzi, ela menciona *ilícito* tanto no item 1 quanto no item 2, assim como parece indicar o ilícito na *norma básica* quanto na *norma secundária*. Considerando que, para nós, os atos ilícitos não são tributáveis,⁶ supomos que, no primeiro momento (norma fiscal básica), o fato gerador (fato imponível) realizado era lícito. O ilícito é no *animus* do agente (responsável), que contraria os interesses do contribuinte. Além da intributabilidade dos atos ilícitos, a prática de atos ilícitos, em geral, pelo responsável, deve ser tipificada no art. 137 do CTN, cujo estudo vai além do aqui desejado.

Melhor esclarecendo, quando o legislador estabeleceu, no *caput* do art. 135, que este dispositivo se aplica à responsabilidade “pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados”, podemos visualizar, efetivamente, duas regras-matrizes tributárias, uma lícita, outra ilícita. A primeira, para prosseguirmos no exemplo aventado, gera faturamento para a pessoa jurídica, o que é lícito. Todavia, como o faturamento gerado decorreu da prática de atos com infração de lei, contrato social e estatuto, há a segunda regra-matriz. Esta decorre de um ilícito não tributário, mas que gera efeitos fiscais: a imputação da responsabilidade ao terceiro e não mais ao contribuinte.

Ives Gandra da Silva Martins,⁷ de seu turno, ao explicar o mesmo texto legal, asseverou:

“O elemento, todavia, fundamental reside no fato de cuidar, o artigo, de atos praticados de forma dolosa contra os interesses dos contribuintes representados, com o que houve por bem o legislador considerar responsável não os representados, *mas exclusivamente os representantes*.

Por essa razão, julgou legítima a solidariedade quanto aos atos culposos, porque praticados com imperícia, negligência, imprudência ou mesmo omitidos, e limitou essa responsabilidade (art. 134). As mesmas pessoas, no entanto, praticando atos lesivos ao Fisco, dolosamente, se procurarem responsabilizar seus representados, tal responsabi-

⁵ *Direito Tributário Brasileiro*, de Aliomar Baleeiro. 11ª ed., rev. e ampl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 757.

⁶ Vide nosso *Lições de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 68-94.

⁷ Ives Gandra da Silva Martins. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. V. 2. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 253.

lização inviabilizar-se-à pela clara formulação legal, fazendo-os pessoalmente responsáveis e excluindo as outras pessoas da relação jurídico-tributária, por decorrência, criada.”⁸

Os comentários nos parecem muito bons e ilustrativos da decisão acolhida pelo legislador. Contudo, identificamos que, no primeiro parágrafo citado, o autor afirma que os atos tipificados no art. 135 foram cometidos “contra os interesses dos contribuintes representados”, enquanto, no parágrafo seguinte, Ives Gandra da Silva Martins faz alusão à prática de “atos lesivos ao Fisco”. Assim, salvo melhor juízo, não ficou claro se os atos juridicizados são cometidos contra o contribuinte ou contra o Fisco, fazendo com que aprofundemos mais ainda a pesquisa dos indigitados dispositivos.

Vejamos, pois, o caminho trilhado na formulação do texto legal. Cuidemos, ainda que brevemente, dos antecedentes históricos do art. 135 do CTN.

O *Anteprojeto de Código Tributário Nacional*, de autoria de Rubens Gomes de Sousa, “serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial” que sugeriu o respectivo *Projeto de CTN*.⁹ Nele, colhemos o seguinte dispositivo, que nos parece correlato ao atual art. 135:

“Art. 247. As pessoas naturais ou jurídicas são pessoalmente responsáveis, nos termos do disposto no art. 230, pelos créditos correspondentes a obrigações decorrentes de atos regularmente praticados por seus mandatários, funcionários, prepostos ou empregados. Parágrafo único. Quanto às pessoas jurídicas de direito privado, o disposto neste artigo aplica-se às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados pelos respectivos diretores, gerentes ou administradores, ainda que com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.”¹⁰⁻¹¹

A proposta recebeu críticas, mas foi mantida pelo jurista e aprovada pela Comissão Especial que elaborou o *Projeto de CTN*. No relatório apresentado por Gomes de Sousa,¹² o professor justifica sua opção com o seguinte comentário:

“O art. 171, oriundo do art. 247 do Anteprojeto, consagra o princípio pacífico em matéria de responsabilidade tributária pelos atos praticados no exercício regular de mandato, cargo ou emprego. Todavia, no § 1º, abre-se exceção à regra, para determinar que as pessoas jurídicas respondem pelas consequências tributárias dos atos praticados por seus diretores, gerentes ou administradores com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Visou-se com isso derrogar expressamente,

⁸ *Comentários ao Código Tributário Nacional*. V. 2. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 271.

⁹ Brasil. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 263.

¹⁰ Brasil. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, pp. 328-329.

¹¹ Por sua vez, o mencionado art. 230, que compunha o título dedicado às *garantias do crédito tributário*, possuía a seguinte redação: “Art. 230. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, previstos neste Código ou em lei tributária, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e rendas, de qualquer natureza, do contribuinte, ou do seu espólio ou massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade, incomunicabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que este Código declara absolutamente impenhoráveis.” (Brasil. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 325)

¹² Brasil. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 79.

para efeitos fiscais, a regra do art. 121 da Lei das Sociedades por Ações (decreto-lei n. 2.627 de 1940), que consagra, em tais casos, a responsabilidade pessoal dos diretores para com os terceiros prejudicados: além de não se poder considerar o fisco como um terceiro no tocante aos efeitos tributários dos atos de direito privado, a exceção é necessária para impedir que, na prática, a pessoa jurídica se pudesse exonerar de responsabilidade por manobras de evasão ou de fraude concertadas, em benefício daquela, pelos seus próprios administradores. Em consonância com esse fundamento, foi rejeitada a sugestão 773, ficando outrossim prejudicada a sugestão 1.002. No § 2º, foi entretanto aberta exceção, omissa no Antreprojeto, ao princípio da objetividade das infrações (infra: 125).¹³

Assim, em relação ao atual art. 135, Rubens Gomes de Sousa pretendeu abarcar duas hipóteses. A primeira, no sentido habitual de que a pessoa jurídica responde por atos *regulares* de seus administradores. Esse aspecto é tão comum ao Direito obrigacional que os legisladores não o mantiveram no CTN. A segunda previsão de Sousa foi estabelecida no sentido de que também a pessoa jurídica responderia pelos atos irregulares (contrários ao direito ou à extensão dos mandatos conferidos) praticados pelos administradores de empresas. Nos termos como expressamente afirmado pelo jurista em seu relatório, visou-se “derrogar expressamente” uma norma da Lei das Sociedades por Ações.

IV - Interpretando o Art. 135 do CTN sistematicamente

A chave para a difícil interpretação do art. 135 do CTN que valorize a redação legal, ao que parece, foi dada por Rubens Gomes de Sousa. Conforme vimos em seu *Relatório*, sua intenção foi “derrogar expressamente, para efeitos fiscais, a regra do art. 121 da Lei das Sociedades por Ações (Decreto-lei n. 2.627, de 1940)”.¹⁴ Conforme já afirmado, o legislador parece não ter acolhido a sugestão. Investiguemos essa informação.

Tem sido regra que as sociedades respondem pelos atos praticados por seus administradores - até porque são esses que agem em nome da entidade, que é uma ficção jurídica. Todavia, ao menos desde a antiga Lei das Sociedades por Ações, as pessoas jurídicas não respondem por atos ilícitos (em sentido geral) praticados, em seu nome, por seus dirigentes.

De fato, no Decreto-lei 2.627, de 26 de outubro de 1940, que dispunha “sobre as sociedades por ações”, constava que:

“Art. 121. Os diretores não são pessoalmente responsáveis pelas obrigações que contraírem em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão.

§ 1º Respondem, porém, civilmente, pelos prejuízos que causarem, quando procederem:

I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo;

II - com violação da lei ou dos estatutos.

¹³ Brasil. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 243.

¹⁴ Brasil. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 243.

§ 2º Quando os estatutos criarem qualquer órgão com funções técnicas ou destinado a orientar ou aconselhar os diretores, a responsabilidade civil de seus membros apurar-se-á na conformidade das regras deste capítulo.”

Esse texto legal é muito parecido com o art. 135 do CTN.

Conforme pode ser conferido, o princípio que rege a responsabilidade de administradores e da pessoa jurídica foi no sentido já apresentado: os atos lícitos praticados pelos administradores, em nome da pessoa jurídica, são por essa suportados. Os atos praticados, em nome da empresa, que firam o ordenamento interno ou a legislação geral são suportados pelos administradores enquanto pessoas físicas.

Trajano de Miranda Valverde, com a autoridade de quem elaborou o *Anteprojeto da Lei das Sociedades por Ações* de 1940, afirmava que a regra citada vinha do art. 108 do Decreto 434, de 1891, e estipulava o que supomos poder chamar de princípio norteador da responsabilidade:

“(…) Pessoalmente, não respondem os diretores pelas obrigações que contraírem em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão. É a pessoa jurídica, que se obriga ao entrar em relação com terceiros.”¹⁵

Em relação ao parágrafo 1º, ponto de nosso maior interesse no momento, asseverava:

“Trata o § 1º da responsabilidade civil dos diretores pelos prejuízos que, no exercício das suas funções, causarem à sociedade, aos acionistas ou a terceiros. E distingue, quanto à causa dos prejuízos, duas ordens de atos: os que são praticados pelo diretor, dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo, e os que positivamente violação da lei ou dos estatutos. Os prejuízos decorrentes de ações ou omissões da segunda categoria prescindem de prova da culpa do diretor, tomado o termo culpa em sentido lato, compreendendo o dolo ou a má-fé. Os prejuízos, que se originarem de atos ou operações praticados pelo diretor, dentro de suas atribuições e poderes, somente são reparáveis mediante a prova da sua culpa ou dolo.”¹⁶

Em seguida, Valverde aborda a questão da culpa do administrador, aduzindo que o “princípio da inversão da prova, que a lei alemã de 1937, § 84, n. 2, generalizou” somente foi acolhido pelo legislador nas situações de “prejuízos derivantes de ações ou omissões infringentes da lei ou dos estatutos”.¹⁷ A regra é que os diretores ajam com as diligências “que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios” (Decreto-lei 2.627/1940, art. 116, parágrafo 7º), acrescentando: “Os casos, que podem determinar a responsabilidade civil dos diretores, alicerçada em atos culposos ou dolosos, praticados dentro de suas atribuições e poderes, variam ao infinito.”¹⁸

Diversos fatores impedem a antecipação de atos que podem levar à responsabilização do dirigente, notadamente os diversos tipos de objeto social e as variações na atuação de cada diretor, mas abrangem as escolhas de auxiliares (culpa *in eligendo*) ou em deficiências de fiscalização e vigilância (culpa *in vigilando*),¹⁹ acrescentando:

¹⁵ *Sociedade por Ações*. V. II. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1953, p. 318.

¹⁶ *Sociedade por Ações*. V. II. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1953, pp. 318-319.

¹⁷ *Sociedade por Ações*. V. II. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1953, p. 319.

¹⁸ *Sociedade por Ações*. V. II. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1953, p. 320.

¹⁹ *Sociedade por Ações*. V. II. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1953, pp. 320-321.

“Todavia, a responsabilidade civil por ações ou omissões dos auxiliares, empregados, prepostos, etc., há de ser apurada, tendo-se em consideração as circunstâncias de cada caso, as atribuições dos diretores, os seus conhecimentos técnicos em relação às funções de que estava encarregado o subordinado, a malícia ou os artifícios usados por este, para a prática ou ocultação de atos ilícitos.”²⁰

Ensina Valverde, também, que, apesar de o prejuízo à sociedade ser elemento essencial da responsabilização do diretor, considerando os riscos da atividade negocial, outro elemento essencial é a *anormalidade* das operações levadas a cabo pelo profissional sujeito à responsabilização. Os juízes deverão apurar a responsabilidade, portanto, “em cada caso”.²¹ Lembra o mestre, ainda, que o administrador não pode se escusar ao argumento de que desconhecia a lei, o que é um princípio básico do Direito.

Importante para a compreensão do dispositivo comentado são alguns exemplos - ainda que estejamos atentos para a infinidade de possibilidades já indicada - apresentados por Valverde:

“(...) São ações ou omissões, na maior parte das vezes voluntárias, envolvendo, em muitos casos, a responsabilidade penal dos administradores, como na distribuição de dividendos fictícios, na aceitação em penhor ou caução de ações da própria sociedade, na ocultação de interesses opostos aos da sociedade em qualquer operação social.”²²

Outro comentador da vetusta legislação corrobora esse entendimento. Assim, Eduardo de Carvalho aduzia:

“Ao adquirir personalidade jurídica, a sociedade pratica atos e operações através de seus administradores, que a representam na sua vida econômico-social. É evidente que as consequências desses atos e operações devem ser suportadas pela pessoa jurídica, a qual se obriga, assim, diretamente com os terceiros com quem contrata ou negocial. Não há, portanto, responsabilidade pessoal dos diretores nas obrigações que contraírem em nome da sociedade. Desde, porém, que decorram tais obrigações *de ato regular de gestão*,

O ato regular de gestão torna-se, dessa forma, a pedra de toque aferidora da legalidade da operação praticada pelo diretor, em nome da sociedade. Daí, o preceito do § 1º: se o ato não for *regular*, isto é, conforme à lei e aos estatutos, ou exceder as suas atribuições ou poderes por culpa ou dolo, - torna-se o diretor responsável civilmente pelos prejuízos que causar à sociedade, a qualquer de seus componentes ou, por fim, a terceiros.”²³

Após explicar o que é *culpa* e *dolo*, além de abordar questões de prova, que não serão, aqui, desenvolvidas, continuou Eduardo de Carvalho:

“As reflexões são diferentes, contudo, quando os prejuízos resultarem de atos praticados pelos diretores com violação da lei ou dos estatutos.

O conhecimento dos textos legais e dos princípios estatutários, pelo administrador de uma sociedade, é presunção imposta pelos cânones de direito, - aplicação de velha parêmia romana transformada em preceito de legislação. Ainda aqui, a violação da lei

²⁰ *Sociedade por Ações*. V. II. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1953, p. 321.

²¹ *Sociedade por Ações*. V. II. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1953, p. 321.

²² *Sociedade por Ações*. V. II. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1953, p. 322.

²³ *Teoria e Prática das Sociedades por Ações*. São Paulo: José Bushatsky, 1960, p. 535.

se entende no sentido lato, estendendo-se a todos os dispositivos legais atinentes, quer da lei societária, quer das leis especiais em cada caso.”²⁴

O autor exemplificou duas hipóteses em que considerava tipificadas na conduta descrita normativamente: “se [o administrador] emitiu ações ao portador antes de estarem integralizadas (art. 23, § 1º), [ou] títulos que foram transferidos por simples tradição, em prejuízo da sociedade”.²⁵

A legislação acima apresentada (Decreto-lei 2.627/1940) vigia à época da elaboração do *Anteprojeto de CTN*. Vejamos como a legislação comercial trata do indigitado tema nos dias que correm.

Na Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o mesmo assunto é nomeado por “Responsabilidade dos Administradores”, estabelecendo que:

“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:

I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo;

II - com violação da lei ou do estatuto.

§ 1º O administrador não é responsável por atos ilícitos de outros administradores, salvo se com eles for conivente, se negligenciar em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixar de agir para impedir a sua prática. Exime-se de responsabilidade o administrador dissidente que faça consignar sua divergência em ata de reunião do órgão de administração ou, não sendo possível, dela dê ciência imediata e por escrito ao órgão da administração, no conselho fiscal, se em funcionamento, ou à assembléia-geral.

§ 2º Os administradores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia, ainda que, pelo estatuto, tais deveres não caibam a todos eles.

§ 3º Nas companhias abertas, a responsabilidade de que trata o § 2º ficará restrita, ressaltado o disposto no § 4º, aos administradores que, por disposição do estatuto, tenham atribuição específica de dar cumprimento àqueles deveres.

§ 4º O administrador que, tendo conhecimento do não cumprimento desses deveres por seu predecessor, ou pelo administrador competente nos termos do § 3º, deixar de comunicar o fato a assembléia-geral, tornar-se-á por ele solidariamente responsável.

§ 5º Responderá solidariamente com o administrador quem, com o fim de obter vantagem para si ou para outrem, concorrer para a prática de ato com violação da lei ou do estatuto.”

A doutrina mais recente mostra que os comercialistas consultados continuam indicando o caminho válido para a análise do instituto abordado. Confira-se, por exemplo, com Rubens Requião.²⁶

A comparação entre os dois comandos mostra como eles são similares.²⁷ A afirmação de Rubens Gomes de Sousa de que pretendia derrogar a regra de responsa-

²⁴ *Teoria e Prática das Sociedades por Ações*. São Paulo: José Bushatsky, 1960, p. 536.

²⁵ *Teoria e Prática das Sociedades por Ações*. São Paulo: José Bushatsky, 1960, p. 537.

²⁶ *Curso de Direito Comercial*. V. 2. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 1988, pp. 182-186.

²⁷ No corpo do texto, citamos o art. 247 do *Anteprojeto de CTN*. Agora, no intuito de auxiliar na comparação entre o que está na legislação tributária e o que está na legislação comercial, citamos o dispositivo correlato do *Projeto de*

bilização de administradores de empresa, para fins tributários, não foi, contudo, acolhida pelo legislador. O estudo do Direito Comercial, todavia, pôde nos ajudar a entender a regra tributária.²⁸

Entretanto, considerando que o legislador foi além do Direito Comercial, pois estabeleceu, no inciso I do art. 135, que o comando do *caput* será aplicável a todas as pessoas referidas no art. 134, fez com que a regra da legislação comercial fosse ampliada, para fins fiscais, a pessoas diversas, como pais em relação a tributos devidos por filhos menores etc.

Voltando ao art. 135, os exemplos colhidos em Rubens Rêquião ajudam na nossa compreensão do texto analisado. O comercialista indica um caso de *abuso da razão social* que tipificaria a conduta prevista no art. 158 da Lei 6.404/1976: “quando o administrador, nas sociedades de pessoa ou mesmo nas sociedades de capitais, viola o estatuto praticando atos que este lhe vedava, como conceder fianças ou avais”.²⁹ Como é sabido, a concessão de fianças ou avais é lícita. Mas, nas sociedades anônimas, pode contrariar seus estatutos. Essa violação estatutária terá efeitos fiscais, como, por hipótese, a incidência de algum tributo que tenha por fato gerador (fato imponível) justamente as *fianças* ou *avais*.

Essa interpretação nos permite compreender, integralmente, o art. 135 do CTN. Firmando nossa atenção no conteúdo do inciso III do mandamento legal, quando diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas realizarem atos tributáveis contra os interesses das empresas, tais como emitirem fianças ou avais em nome daquelas - mas contra seus interesses, repetimos - o contribuinte habitual (a pessoa jurídica) poderá objetar-se à cobrança, afirmando que a obrigação é de responsabilidade *peçoal* do terceiro. Ao que nos parece, diante de fatos praticados por seus administradores, mas contra seus interesses, as pessoas jurídicas irão denunciá-los e buscarão a responsabilização apenas (responsabilidade pessoal) da pessoa física que os praticou.

Esse quadro, ainda que nos permita uma boa leitura do indigitado dispositivo legal, não encontra eco na aplicação dada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Ao que nos parece, a interpretação aceita pelo Tribunal da Cidadania não está baseada na legislação.³⁰

CTN: “Art. 171. As pessoas naturais ou jurídicas são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de atos regularmente praticados por seus mandatários, prepostos ou empregados. § 1º Quanto às pessoas jurídicas de direito privado, o disposto neste artigo aplica-se às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados pelos respectivos diretores, gerentes ou administradores, ainda que com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. § 2º Nos casos previstos neste artigo e no parágrafo anterior, observar-se-á, quanto à responsabilidade por infrações, o disposto na alínea III do art. 173.” (Brasil. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 69)

²⁸ Anotamos, por oportuno, que Paulo Vital Olivo comparou os dispositivos da legislação comercial com o art. 135 do CTN, ainda que não tenha alcançado quer o *Anteprojeto*, quer o *Projeto de CTN*, conforme estamos fazendo. Confira-se: *Ato Anormal de Gestão e Tributação: Identificação, Controle*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP. Programa de Pós-graduação. Inédito, 2011, pp. 80 e 175.

²⁹ *Curso de Direito Comercial*. V. 2. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 186.

³⁰ Vide nosso “A Responsabilidade Tributária dos Sócios de Empresas Comerciais tem Fundamento Legal?” *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 182. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 107-126.

V - Conclusão

Conforme exposto no presente estudo, entendemos que a melhor compreensão para o art. 135 é considerá-lo correlato ao art. 158 da Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas). Significa dizer que, quando os responsáveis tributários realizarem atos *lícitos contra* o interesse do contribuinte e que signifiquem descumprimento da legislação que liga um e outro (contribuinte e responsável), esses responderão pessoalmente pelos créditos tributários decorrentes de seus atos. Nos termos como positivado pelo legislador, como o responsável terá agido *contra os interesses do contribuinte*, este será excluído da ação de cobrança (responsabilidade *pessoal* do terceiro).

Essa compreensão - assim como a interpretação dada por juristas de escol - não encontra ressonância na jurisprudência do egrégio Superior Tribunal de Justiça. Essa assertiva reforça a ideia, anteriormente explorada, de que a responsabilidade tributária, como está sendo aplicada, não possui correlação com o que foi decidido pelo legislador quando da elaboração do Código Tributário Nacional.