

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL**  
**FACULDADE DE DIREITO**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**  
**MESTRADO EM DIREITO DO ESTADO**

**JÚLIO CÉSAR LINCK**

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR**

Porto Alegre

2009

**JÚLIO CÉSAR LINCK**

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR**

Dissertação apresentada como requisito para a obtenção do grau de Mestre em Direito pelo Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul

Orientador: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira

Porto Alegre

2009

**JÚLIO CÉSAR LINCK**

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR**

Dissertação apresentada como requisito para a obtenção do grau de Mestre em Direito pelo Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul

Aprovada em 31 de agosto de 2009

**BANCA EXAMINADORA**

Prof. Dr. Paulo Caliendo

Prof. Dr. Juarez Freitas

Prof. Dr. Luciano Benetti Timm

## RESUMO

O instituto da responsabilidade tributária sempre suscitou debates doutrinários e jurisprudenciais acerca de seu verdadeiro alcance. A falta de precisão terminológica dos Artigos que regulam o instituto muitas vezes acarreta a responsabilização indiscriminada do administrador ou da pessoa jurídica.

Neste contexto, o presente trabalho visa à análise sistemática das normas tributárias que impõem a responsabilização do administrador através de uma investigação acerca das questões polêmicas que envolvem a aplicação do referido instituto, ressaltando-se a importância da interpretação sistemática a fim de garantir os princípios consagrados pelo Estado Democrático de Direito e, em especial, os que dão a estrutura ao sistema de Direito Tributário.

Palavras-chave: responsabilidade tributária – interpretação sistemática

## SINTESI

L'istituto della responsabilità tributaria ha sempre suscitato dibattiti dottrinari e giurisprudenziali riguardo la sua vera portata. La mancanza di precisione terminologica degli Articoli che regolano l'istituto spesso implica la responsabilizzazione indiscriminata dell'amministratore o della persona giuridica.

In questo contesto, il presente lavoro si pone come obiettivo l'analisi sistematica delle norme tributarie che impongono la responsabilizzazione dell'amministratore attraverso un'indagine circa le questioni polemiche che coinvolgono l'applicazione dell'istituto in questione, rilevando l'importanza dell'interpretazione sistematica ai fini di garantire i principi consacrati dallo Stato Democratico di Diritto e, specialmente, quelli che strutturano il sistema del Diritto Tributario.

**Parole-chiavi:** La responsabilità di tassa - la responsabilità di tassa del amministrando - un'interpretazione regolare del Diritto

## ABSTRACT

The institute of tax liability has always raised doctrinal and jurisprudential debates about its true scope. The lack of precise terminology in the articles that govern institute often leads to indiscriminate accountability by the administrator or legal entity.

In this context, this paper aims to systematically review the tax rules that enforce the administrator's accountability through research on the controversial issues that involve the function of the institute mentioned, while emphasizing the importance of a systematic interpretation to ensure the principles enshrined by the Democratic State of Law and in particular those that provide structure to the system of Tax Law.

**Key words:** Tax responsibility - the administrator's tax responsibility - systematic interpretation of the Right

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b>	10
<b>1 NOÇÕES PRELIMINARES</b>	13
1.1 Evolução histórica do tributo no Brasil	13
1.2 Uma nova forma de se entender o Direito Tributário	21
1.2.1 Fase conceitual	22
1.2.2 Fase normativa	23
1.2.3 Fase sistemática	24
1.3 Interpretação sistemática do Direito	25
1.4 O dever fundamental de pagar tributos	28
1.4.1 Estruturas dos deveres fundamentais	30
1.4.2 Fundamentos do dever fundamental de pagar tributos	31
1.4.3 Limites do dever fundamental de pagar tributos	35
1.5 Princípios estruturantes do Sistema Tributário Nacional	37
1.5.1 Noções introdutórias	37
1.5.2 Princípios gerais do Direito Tributário e princípios estruturantes do poder de tributar	43
<b>2 A IMPORTÂNCIA DO CÓDIGO CIVIL PARA A RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA</b>	45
2.1 A nova teoria adotada pelo Código Civil	45
2.1.1 Tipos de sociedade	45
2.1.1.1 Sociedades não-personificadas	48
2.1.1.2 Sociedades personificadas	50
2.2 Direitos e obrigações dos sócios, acionistas, controladores, diretores e administradores das sociedades empresárias de acordo com o Código Civil	55
2.2.1 Do regime de responsabilidade dos sócios e acionistas	56
2.2.2 A responsabilidade do gerente e do administrador segundo o Código Civil	57
2.3 Desconsideração da personalidade jurídica no âmbito do Direito Civil	62
<b>3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA</b>	64
3.1 Considerações iniciais acerca da responsabilidade tributária	64
3.1.1 Estrutura da regra jurídica tributária	64
3.2 Contribuinte e responsável tributário	66
3.3 A responsabilidade tributária do sócio-administrador no Direito Comparado	69
3.3.1 Direito alemão	69

3.3.2 Direito argentino	70
3.3.3 Direito espanhol	71
3.3.4 Direito paraguaio	72
3.3.5 Direito peruano	73
3.3.6 Direito português	74
3.4 Análise da doutrina e da jurisprudência vigente acerca do sistema de responsabilidade tributária	74
3.4.1 Responsabilidade tributária por substituição	77
3.4.2 Responsabilidade por solidariedade	80
3.4.3 Responsabilidade por sucessão	83
3.4.4 Responsabilidade de terceiros	87
3.4.5 Responsabilidade por infrações	92
<b>4 INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DA NORMA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES DAS PESSOAS JURÍDICAS</b>	<b>95</b>
4.1 Considerações iniciais	95
4.2 Entendimento doutrinário e jurisprudencial acerca da responsabilidade tributária do administrador	98
4.3 Uma nova proposta de interpretação acerca da responsabilidade tributária	107
4.3.1 Responsabilidade tributária derivada de ato praticado pelo administrador que acarreta ganho econômico somente para a pessoa jurídica	109
4.3.2 Responsabilidade tributária derivada de ato praticado pelo administrador que acarreta ganho econômico somente para o administrador	110
4.3.3 Responsabilidade tributária derivada de ato praticado pelo administrador que acarreta ganho econômico tanto para a empresa quanto para o administrador	112
<b>CONCLUSÃO</b>	<b>113</b>
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	<b>117</b>

## INTRODUÇÃO

O instituto da responsabilidade tributária sempre suscitou acirrados debates acerca de seu verdadeiro alcance. A doutrina e a jurisprudência brasileira, ao longo dos anos, apresentaram inúmeras teses na busca de sua natureza jurídica, em decorrência da falta de clareza do Artigo 135, III, do Código Tributário brasileiro, ao não estabelecer com precisão se a responsabilidade do administrador possui caráter punitivo, subsidiário, solidário ou exclusivo.

Durante muito tempo, a interpretação literal dos Artigos que tratam sobre a responsabilidade tributária foi aplicada pelos tribunais nacionais, causando situações de verdadeira injustiça devido à falta de preparo dos nossos magistrados ao examinar o caso concreto, desconsiderando a verdadeira função que a responsabilidade tributária dos administradores de pessoas jurídicas desempenha no ordenamento jurídico pátrio.

As inúmeras teorias defendidas por tributaristas de renome foram oferecendo aos magistrados maiores subsídios para uma interpretação mais coerente com o sistema tributário brasileiro. A jurisprudência, apoiada no grande trabalho desempenhado pelos doutrinadores, foi aos poucos evidenciando nítidos avanços principalmente no que diz respeito à responsabilidade do administrador pelo não-cumprimento da obrigação tributária.

Entretanto, diante da impossibilidade de se cobrar os débitos tributários da pessoa jurídica, o Fisco busca, através do redirecionamento da execução, atingir o patrimônio particular do administrador, muitas vezes, de forma indiscriminada.

De fato, apesar dos esforços empreendidos pela doutrina, o instituto continua causando dúvidas acerca de sua aplicabilidade. Neste contexto, o presente trabalho tem como objetivo propor uma nova forma de se interpretar sistematicamente as normas que estabelecem a responsabilidade tributária do administrador.

Para tanto, em um primeiro momento, serão analisados inúmeros aspectos do sistema jurídico brasileiro, por serem subsídios imprescindíveis para a busca do alcance da norma de responsabilidade tributária do administrador, começando-se pela evolução histórica do Direito Tributário, passando pelo fenômeno evolutivo da interpretação do Direito Tributário pela natureza jurídica do tributo e a sua função no

contexto do Estado Democrático de Direito fundado em valores fundamentais; ainda, pela questão da Justiça Tributária e pelos princípios estruturantes do sistema tributário brasileiro.

Sem sombra de dúvida, o estudo da gênese e do desenvolvimento do Direito Tributário brasileiro nos apontará elementos a fim de se compreender com mais precisão o estado atual desse ramo de Direito. Da mesma forma, a análise dos métodos utilizados pelos intérpretes para extrair do Texto Legal o seu significado nos ajudará a entender a importância da interpretação sistemática do Direito para se garantir a unidade do sistema e a efetivação dos Direitos Fundamentais.

O segundo capítulo será dedicado ao estudo da importância do Código Civil brasileiro para a responsabilização tributária. A relevância de tal pesquisa se justifica uma vez que o Código Civil de 2002 alterou de forma significativa o Direito Empresarial, adotando a teoria da empresa em substituição à antiga teoria dos atos do comércio. Criaram-se, pois, novas formas de sociedade, novas regras para as sociedades já existentes; ainda, dispôs-se sobre os direitos e sobre as obrigações dos sócios, dos gerentes, dos administradores e dos acionistas das pessoas jurídicas — alterações essas que repercutiram sensivelmente no Direito Tributário.

Nesse capítulo, veremos como as alterações introduzidas pelo Código Civil de 2002 repercutiram no Direito Tributário já que, além de estabelecer uma nova configuração ao Direito Empresarial, a nova Lei regulamentou o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, promovendo, assim, maior segurança jurídica para o exercício da atividade empresarial.

Sobre esse prisma, demonstraremos que a responsabilidade pessoal do administrador deve ser interpretada como exceção ao princípio da separação das personalidades, vigente no sistema jurídico brasileiro, como regra essencial que somente autoriza a intervenção no patrimônio particular do administrador nos casos tipificados como infração à lei, ao contrato ou ao estatuto social. Não pode, portanto, ser admitida a responsabilidade pessoal do administrador no caso de inadimplência de tributos devidos pela pessoa jurídica.

No terceiro capítulo, analisaremos os conceitos determinantes para o estudo da responsabilidade tributária. Através do estudo da estrutura da norma jurídica tributária e da distinção entre contribuinte e responsável, poderemos compreender

com mais facilidade a fenomenologia da incidência tributária e o momento em que se instaura a relação jurídica tributária.

Também nesse capítulo, analisaremos o fenômeno da responsabilidade tributária no Direito Comparado e o sistema de responsabilização por sujeição passiva por substituição, por solidariedade, por sucessão e por infração fiscal. Neste contexto, serão caracterizados os diversos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais acerca das formas de responsabilidade tributária.

O estudo prévio de todas essas formas nos ajudará a estabelecer as semelhanças e as diferenças entre os Artigos 135, III e 137 do CTN, visto que ambos prevêem a responsabilidade pessoal do administrador pela prática de infração dolosa. O alcance de ambos os Artigos é de suma importância para o presente trabalho, já que este estudo tem como objetivo a análise sistemática da responsabilidade do administrador por infração que resulte em obrigação jurídica tributária, disciplinada no Artigo 135, III do CTN e que difere da infração constante no Artigo 137.

Por derradeiro, no capítulo quarto, nós nos propomos a apresentar novos critérios que devem ser utilizados para uma interpretação sistemática das normas de responsabilidade tributária do administrador, com a finalidade de conciliar o dever de pagar tributos justos com os Direitos Fundamentais do contribuinte, plasmados pelo Estado Democrático de Direito.

## CONCLUSÃO

A Constituição Federal de 1988 instaurou no País um novo sistema jurídico tributário, inspirado nos anseios da sociedade, na busca de um governo fundado em bases e em princípios que garantissem o bem comum. Desta forma, estabeleceram-se os princípios estruturantes da atividade tributária, visando à Justiça Social e ao mesmo tempo à manutenção do Estado Democrático de Direito.

Através do desenvolvimento das teorias da interpretação, pôde-se estabelecer uma nova forma de se entender o Direito Tributário que garantisse que as soluções jurídicas para as controvérsias surgidas no âmbito de uma relação jurídica tributária e que assegurassem o equilíbrio entre o dever de pagar tributos e os Direitos Fundamentais do contribuinte.

Deste modo, a interpretação sistemática do Direito passou, assim, a ser uma ferramenta indispensável no labor hermenêutico, uma vez que proporciona com mais precisão a visão do ordenamento jurídico, garantindo a unidade do sistema jurídico e a aplicação, diante do caso concreto, de seus princípios estruturantes do Estado Democrático de Direito. Com efeito, a interpretação sistemática tem o condão de integrar todos os subsistemas e pode ser efetuada concomitantemente com outros métodos, como o teleológico e histórico.

Neste contexto, cabe ressaltar que o dever fundamental de pagar tributos justos decorre da necessidade de o Poder Público arcar com o custo dos direitos sociais e com a manutenção da sociedade como um todo e, portanto, isso está intimamente relacionado com o direito fundamental do cidadão. Pela análise feita, pode-se concluir que, para cada dimensão dos Direitos Fundamentais, pode-se encontrar uma dimensão autônoma e correlata de deveres fundamentais.

É sobre esse prisma que devem ser interpretadas as normas introduzidas pelo Código Civil brasileiro, em 2002, que dizem respeito à responsabilização dos administradores de empresas jurídicas e que tratam sobre o instituto da desconsideração da personalidade jurídica. Não se deve

esquecer que as regras de Direito Tributário sofreram importante influência através da introdução do novo Código Civil no ordenamento jurídico brasileiro.

Uma das grandes alterações introduzidas no ordenamento jurídico pátrio pelo Código Civil diz respeito à substituição da antiga teoria dos atos do comércio pela teoria da empresa, de origem italiana, que leva em consideração o modo pelo qual a atividade econômica é exercida e não a diferença entre atos de natureza civil ou comercial. As sociedades passam a ser distintas entre empresariais e simples (não-empresariais).

Outra alteração importante foi a classificação empreendida pelo novo Código Civil das sociedades entre não-personificadas e personificadas.

Com isso, o novo Código Civil reafirmou e garantiu a separação entre o patrimônio da empresa e o da pessoa física do sócio, regulando o instituto da desconsideração da pessoa jurídica, como uma exceção à regra que deve ser aplicada nos casos específicos. Promove-se, desta forma, uma maior segurança jurídica ao empresário e ao administrador, uma vez que, agora, estes têm conhecimento de quais são os atos considerados por lei que ensejam a desconsideração da personalidade jurídica. Sendo assim, o empresário, de antemão, sabe que a lei civil estabelece que a sua responsabilização pessoal somente ocorrerá quando houver a prática de atos que caracterizem desvio de poder ou que ocasionem a confusão entre o patrimônio pessoal e o da sociedade jurídica.

Vimos, ainda, que o legislador pode escolher livremente o responsável tributário, de acordo com a conveniência e com a oportunidade, dentre as pessoas que estejam indiretamente vinculadas ao fato gerador ou dentre as pessoas que, direta ou indiretamente, são vinculadas à prática do mesmo.

Pela análise do sistema de responsabilização do Código Tributário Nacional, podemos concluir que o descumprimento de uma obrigação tributária pode levar à sanção administrativa fiscal ou à sanção penal, decorrente de um ato ilícito. São, desta maneira, sanções administrativas as relacionadas no Artigo 134 e, em alguns casos, as do Artigo 135. Por outro lado, as sanções penais são as encontradas no Artigo 137 e por vezes também no Artigo 135.

Através da interpretação sistemática do instituto da responsabilidade tributária, chegamos à conclusão de que não se pode interpretar a expressão *pessoalmente responsável* do Artigo 135, *caput*, como excludente de

responsabilidade da pessoa jurídica. Da mesma forma, não se pode atribuir uma interpretação extensiva à expressão: “*créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*” visto que a hipótese do citado Artigo refere-se aos atos anteriores ao surgimento da obrigação tributária.

Concluimos também que a responsabilidade por atos praticados após o surgimento da relação jurídica tributária está tipificada no Artigo 134, VII; ainda, para os casos de liquidação de sociedades de pessoas no Artigo 137, que é aplicado exclusivamente para as condutas tipificadas como crimes e como contravenções que não resultam em obrigações tributárias. Por outro lado, a expressão *interesse comum* do Artigo 124 I, quando interpretada conjuntamente com o Artigo 135, III, deve denotar o ganho econômico e financeiro obtido pela empresa e pelo administrador.

Além disso, pode-se verificar que a responsabilização tributária do administrador é uma exceção que só pode ocorrer em casos especialíssimos, a saber, o agir por parte daquele com excesso de poderes ou a infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos — da forma e do tempo prescritos em lei. Ainda, o mero inadimplemento da obrigação tributária não configura ato de infração e que o fechamento do estabelecimento não configura a responsabilização do administrador, pelo Art. 135 do CTN, para as sociedades que não são de pessoas, por ocorrer após a realização do fato gerador.

No caso da dissolução irregular de sociedade, deve ser apurada, via judicial, a ocorrência ou não da fraude a credores para somente depois disso se estabelecer alguma espécie de responsabilidade ao administrador ou ao sócio, dependendo do caso, com base em outros dispositivos legais que não o do Artigo 135, III.

Também se demonstrou aqui que a responsabilidade pessoal do administrador pode ocorrer de forma exclusiva, solidária ou subsidiária, dependendo da análise, em cada caso, do benefício econômico obtido.

Desta forma, concluimos que a responsabilidade subsidiária é aquela em que somente a empresa adquire ganhos econômicos e/ou financeiros pela prática do ato do administrador. Nesse caso, o Fisco deverá buscar a cobrança do crédito diretamente do contribuinte principal. Ainda, somente nas hipóteses de a empresa não possuir patrimônio para saldar a sua dívida, o Fisco poderá

recorrer à responsabilidade pessoal do administrador, uma vez que o ganho econômico e/ou financeiro foi somente da empresa. É chamada subsidiária porque em um primeiro momento se busca o contribuinte principal para somente depois de comprovada a insuficiência de recursos por esse, é que se autoriza a intervenção do patrimônio do administrador, como uma punição a este último.

Por outro lado, será responsável pessoalmente o administrador de pessoa jurídica que auferir de forma exclusiva benefícios econômicos ou financeiros pela prática do ato. Esse é um caso de responsabilidade por substituição, uma vez que exclui do pólo passivo a empresa. Ocorre como forma de sanção pelo ato ilícito praticado que gerou benefícios exclusivos ao administrador que utilizou da empresa para seus próprios interesses.

Por fim, entendemos que haverá a solidariedade tributária nas hipóteses em que tanto o administrador como a pessoa jurídica obtiverem os benefícios econômicos e/ou financeiros decorrentes da prática do ato contrário à lei, ao contrato e ao estatuto social em virtude do Artigo 124 do CTN.

## Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

L736r Linck, Júlio César.

A responsabilidade tributária do administrador / Júlio César Linck. – 2009. 132 f.

Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Faculdade de Direito, 2009.

Inclui bibliografia.

“Orientador: Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira”.

1. Direito tributário - Responsabilidade administrativa.  
2. Responsabilidade dos administradores de sociedades. 3. Justiça tributária. 4. Direitos fundamentais. I. Título.

CDU 34:336.2

(Bibliotecária responsável: Sabrina Leal Araujo – CRB 10/1507)