

ISSN 2236-0859

# DIREITO & DESENVOLVIMENTO

REVISTA DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
MESTRADO EM DIREITO E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

O FATO JURÍDICO DO INCISO III DO ARTIGO 135 DO  
CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: A DELIMITAÇÃO DA  
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR

DANYELLE RODRIGUES DE MELO NUNES  
FILIPE LÔBO GOMES  
NATALIE CRISTYNE DE SANTANA BARBOSA FARIAS

# O FATO JURÍDICO DO INCISO III DO ARTIGO 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: A DELIMITAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR

## THE LEGAL FACT OF ARTICLE 135 OF THE NATIONAL TAX CODE: THE DELIMITATION OF THE TAX RESPONSIBILITY OF THE ADMINISTRATOR

Recebido: 01/07/2020

Aprovado: 01/12/2020

Danyelle Rodrigues de Melo Nunes<sup>1</sup>

Filipe Lôbo Gomes<sup>2</sup>

Natalie Cristyne de Santana Barbosa Farias<sup>3</sup>

### RESUMO:

O fato jurídico do inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional é o resultado da incidência da norma jurídica de responsabilidade tributária sobre o suporte fático praticado pelo administrador. A partir de então, surge a relação jurídica, a obrigação tributária e todos os encargos dela decorrentes. Por esse motivo, é preciso analisar com bastante atenção a norma jurídica que define o fato jurídico tributário. Com base nessas premissas, esse artigo tem como objetivo aplicar a Teoria do Fato Jurídico na análise da responsabilidade tributária para delimitar a sua eficácia. Em linhas gerais, o referencial teórico da pesquisa é o de Pontes de Miranda. Por sua vez, o método de estudo utilizado é o dedutivo, partindo da pesquisa bibliográfica, com base na Teoria do Fato Jurídico de Marcos Bernardes de Mello. Ao final, o trabalho chegou a algumas conclusões bastante elucidativas: 1) o inciso III do artigo 135 do CTN corresponde a um fato jurídico *lato sensu*, ilícito, relativo, da categoria ato ilícito civil e indenizativo; 2) esse fato jurídico tem como efeito a relação jurídica entre o Estado, a empresa e o administrador; e 3) a responsabilidade tributária do administrador é do tipo solidária, pois a norma jurídica estabelece um comando para garantir o crédito tributário sob um viés arrecadatório e sancionador.

**Palavras-chave:** Fato Jurídico. Responsabilidade Tributária. Administrador.

### ABSTRACT:

The legal fact of item III of article 135 of the National Tax Code is the result of the incidence of the legal rule of tax liability on the factual support practiced by the administrator. From then on,

<sup>1</sup> Mestranda em Direito pelo Programa de Pós-Graduação em Direito Público (PPGDP) na Universidade Federal de Alagoas (UFAL); Pós-Graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET); Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito de Alagoas (FDA) na Universidade Federal de Alagoas (UFAL); Supervisora Judiciária no Tribunal de Justiça de Alagoas (TJAL). email: danyellenunes1@gmail.com

<sup>2</sup> Possui graduação em Direito pela Universidade Federal de Alagoas (2003), especialização em Direito Público pela Faculdade Maurício de Nassau (2006), mestrado em Fundamentos Constitucionais dos Direitos pela Universidade Federal de Alagoas (2006) e Doutorado em Estado, regulação e tributação indutora na UFPE (2015). Atualmente é Diretor-Geral do TRE-AL. Foi Procurador Geral e Assessor-Chefe de Planejamento do TJ-AL e Coordenador Técnico do Gabinete Civil do Governo do Estado de Alagoas. email: filipelobo@uol.com.br

<sup>3</sup> Mestranda em Direito pelo Programa de Pós-Graduação em Direito Público (PPGDP) na Universidade Federal de Alagoas (UFAL); Pós-Graduada em Direito e Processo do Trabalho, com formação em Magistério Superior, pela Universidade Anhanguera (UNIDERP), em 2010; Bacharel em Direito pelo Centro de Estudos Superiores de Maceió (CESMAC), em 2008. Assessora Judiciária do Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas. email: nataliecsbarbosa@hotmail.com

the legal relationship, the tax obligation and all the related charges arise. For this reason, it is necessary to analyze very carefully the legal norm that defines the tax legal fact. Based on these assumptions, this article aims to apply the Theory of Legal Fact in the analysis of tax liability to define its effectiveness. In general terms, the theoretical reference of the research is that of Pontes de Miranda. On the other hand, the method of study used is the deductive one, starting from the bibliographical research, based on the Theory of the Legal Fact of Marcos Bernardes de Mello. In the end, the work came to some quite elucidative conclusions: 1) item III of article 135 of the CTN corresponds to a legal fact in a broad sense, illicit, relative, as a illicit civil act and compensative; 2) this legal fact has as an effect the legal relationship between the State, the company and the administrator; and 3) the tax liability of the administrator is of the solidarity type, since the legal norm establishes a command to guarantee the tax credit under a collection and sanctioning bias.

**Keywords:** Legal Fact. Tax Responsibility. Administrator.

## 1 INTRODUÇÃO

O Fato Jurídico é um dos temas mais importantes da Teoria Geral do Direito, se não o mais importante. Essa assertiva se justifica em razão de o fato jurídico ser o elemento basilar, a viga mestra e o sustentáculo de todas as áreas da Ciência Jurídica. Seja no Direito Civil, no Direito Penal, no Direito Administrativo, onde houver incidência de norma jurídica haverá fato jurídico.

Talvez a melhor forma de visualizar essa conexão seja pela concepção ampla do mundo dos fatos, no qual pessoas nascem, envelhecem, morrem; o dia amanhece, entardece, anoitece; são realizadas tratativas, negociações, acordos; fatos sociais atingem os interesses das mais diversas pessoas; o tempo passa; e o mundo do direito está em meio a todos esses acontecimentos, no qual se encontram os fatos discriminados axiologicamente. O mundo dos fatos e o mundo do direito se imiscuem, de maneira que os fatos podem ou não ser qualificados pela alcunha de jurídicos. O fato pode ser biológico, físico, químico, astrológico e passará a ser também jurídico caso seja objeto de incidência da norma jurídica.

Esquematizando esse raciocínio, o passo inicial da jornada no mundo do direito é a qualificação do fato como jurídico. Isoladamente, a norma jurídica e o suporte fático são fontes mediatas do mundo do direito. Por sua vez, o fato jurídico é fonte imediata do mundo do direito.

O momento em que a norma jurídica incide sobre o suporte fático é pré-jurídico, ele se dá no mundo dos fatos. Quando a norma jurídica incide sobre o suporte fático é que surge o fato jurídico, adentrando ao mundo do direito e seguindo um caminho que lhe é próprio. Uma vez existente, poderá percorrer os planos da validade e da eficácia sob as seguintes variações: 1) existente, válido e eficaz; 2) existente, válido e ineficaz; 3) existente, inválido e eficaz; 4) existente, inválido e ineficaz; 5) existente e eficaz; e 6) existente e ineficaz; mas sempre partindo da premissa de que é existente, pois se for inexistente não há sequer que se falar em fato jurídico.

Em síntese, pode-se dizer tranquilamente que a norma jurídica define o fato jurídico. Lícito ou ilícito; absoluto ou relativo; civil ou penal; só quem produz eficácia jurídica é o fato jurídico. Sob essas premissas, a Teoria do Fato Jurídico se revela uma Teoria Geral do Direito.

Nesse cenário, sobressai a necessidade de se analisar o fato jurídico do inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional a fim de se delimitar a responsabilidade tributária do

administrador. Isso porque esse diploma legal deu ensejo a controvérsias, tanto na doutrina quanto na jurisprudência. Divergências quanto à interpretação do texto, à identificação do fato, à aplicação da norma jurídica, à constatação da incidência e aos efeitos do fato jurídico tributário precisam ser debatidas para aprimorar o instituto e promover segurança jurídica.

Do ponto de vista dogmático, a norma jurídica não é um *dever ser*, ela é um *ser*, ela nunca falha; já do ponto de vista sociológico, a aplicação da norma jurídica está suscetível a erros. É por isso que norma jurídica não é interpretação, é um preceito socialmente determinado, um comando pela autoridade competente, que define o fato jurídico; tal qual a aplicação da norma jurídica não pode se pautar apenas sob o critério linguístico, ela deve ser sistemática, utilizando métodos para suprir omissões, obscuridades, ou ambiguidades, pois a linguagem normalmente é falha. Como o redirecionamento da obrigação tributária da pessoa jurídica para a pessoa física que a representa tem grande repercussão na esfera patrimonial do indivíduo, perguntas como quando a imputação dessa responsabilidade pode ocorrer (se apenas diante da prática de atos ilícitos ou se também é possível diante da prática de atos lícitos); e como se dará essa responsabilidade (se ela se dará de forma solidária, de forma subsidiária ou de forma pessoal) precisam ser respondidas, a fim de esclarecer a descrição do suporte fático e especificar os efeitos do fato jurídico.

## **2 TEORIA DO FATO JURÍDICO: NORMA JURÍDICA, SUPORTE FÁTICO, INCIDÊNCIA, FATO JURÍDICO E RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA**

O direito é um processo de adaptação social, assim como a religião, a moral, a etiqueta, a moda, dentre tantos outros que impõem valores à personalidade do indivíduo e direcionam seu comportamento. O diferencial do direito perante esses outros processos de adaptação social é a sua obrigatoriedade, tendo em vista que nos demais a adesão é espontânea. E essa obrigatoriedade não se expressa necessariamente pela sanção em caso de descumprimento, mas sim pela incidência: o fato social passa a ser também um fato jurídico; as condutas sociais passam a se subordinar ao sistema normativo jurídico; a subordinação exige obediência pois se trata de uma imposição incondicional, cuja aplicação não depende da adesão das pessoas (MELLO, 2017, pp. 37-40).

Lourival Vilanova explica que os fatos sociais podem ser classificados em eventos ou em condutas: os eventos são os fatos da natureza, decorrentes de uma condição natural; já as condutas são os fatos do homem, decorrentes de uma atuação humana. Os fatos sociais que têm relevância para o relacionamento inter-humano são objetos de normas jurídicas, sejam eles correspondentes a eventos ou condutas. Daí que os fatos jurídicos podem decorrer tanto de eventos quanto de condutas, inserindo-se em um sistema de normas jurídicas (VILANOVA, 1989, p. 23).

Pontes de Miranda descreve o mundo como o conjunto dos fatos que aconteceram, que acontecem e que ainda irão acontecer. O mundo é a totalidade dos fatos, dentro dessa realidade há os fatos jurídicos. Assim, os fatos do mundo interessam ou não interessam ao direito: se interessam, são objeto da incidência das normas jurídicas, tornam-se fatos jurídicos e entram no subconjunto do mundo a que se chama mundo jurídico; se não interessam, são considerados irrelevantes e permanecem sem normatização (PONTES DE MIRANDA, 2012, p. 65).

Marcos Bernardes de Mello assevera que a distinção entre o mundo fático e o mundo jurídico tem uma importância fundamental na análise científica do direito. Seria preciso discriminar o que entra e o que não entra no mundo jurídico. É a norma jurídica quem define o fato jurídico; é a incidência que possui eficácia juridicizante, imputando caráter jurídico

aos simples fatos da vida; e somente o fato jurídico possui eficácia jurídica, produz direitos, deveres, pretensões, obrigações, ações, exceções, sanções, ônus e prêmios, de modo que o fenômeno jurídico é marcado pelos seguintes momentos:

(a) a definição pela norma jurídica da hipótese fática considerada relevante para a convivência humana (definição normativa hipotética do fato jurídico); (b) a concreção dessa hipótese no mundo dos fatos; (c) a sua conseqüente juridicização por força da incidência da norma e sua entrada como fato jurídico no plano da existência do mundo do direito; (d) a passagem dos fatos jurídicos lícitos, fundados na vontade humana (ato jurídico *stricto sensu* e negócio jurídico), pelo plano da validade, onde se verificará se são válidos, nulos ou anuláveis; (e) a chegada do fato jurídico ao plano da eficácia, onde nascem as situações jurídicas, simples ou complexas (relações jurídicas), os direitos ↔ deveres, pretensões ↔ obrigações, ações ↔ situações de acionado, exceções ↔ situações de exceptuados, as sanções, os ônus e demais conseqüências que constituem o conteúdo eficaz específico (MELLO, 2017, p. 46).

Nesse contexto, o fenômeno jurídico percorreria um trajeto que iria desde a juridicização do suporte fático até a eficácia do fato jurídico. O primeiro passo é o estabelecimento da norma jurídica, a qual corresponde a uma proposição: descreve a hipótese de ocorrência do suporte fático do qual resultará o fato jurídico e prescreve os seus efeitos. O segundo passo é a composição do suporte fático suficiente, quando a hipótese prevista na norma jurídica se concretiza no mundo dos fatos. O terceiro momento é a incidência, que corresponde ao efeito da norma jurídica de qualificar o suporte fático como fato jurídico. Uma vez existente, o fato jurídico tem aptidão para produzir efeitos e criar relações jurídicas.

Em meio a uma Teoria Geral do Direito, diversos autores passaram a retratar a fenomenologia jurídica. Savigny, Hans Kelsen, Pontes de Miranda, Geraldo Ataliba, Lourival Vilanova, Marcos Bernardes de Mello, Paulo de Barros Carvalho, dentre tantos outros que vêm contribuindo sobremaneira para o aprimoramento dos estudos do direito. Independentemente do referencial teórico adotado, há alguns pontos em que as linhas se interseccionam.

Clarice von Oertzen de Araújo desenvolveu um célebre estudo acerca da incidência jurídica, dispendo-se a explicar o porquê de as teorias contemporâneas tratarem de aspectos ontológicos, autopoieticos e retóricos da ordem jurídica positiva. Explica que o desenvolvimento da matemática, da geometria, da física, da astronomia e da ciência como um todo promoveu uma mudança radical na concepção de mundo durante os séculos XVI e XVII, cujos pilares foram a teoria matemática de Isaac Newton, a filosofia de René Descartes e a metodologia científica de Francis Bacon. A partir de então, a concepção de um universo orgânico, vivo e espiritual teria sido substituída pela visão de mundo como uma máquina, com predominância dos métodos mecânicos, do conceito de causalidade e de um rigoroso determinismo que atingiu inclusive a ciência jurídica:

Desde que se configure o suporte fático suficiente e conforme a formulação da regra jurídica vigente, a incidência ocorre. Reiteradas vezes, a menção de uma alegoria que compara a incidência à ação de uma prancha de impressão revela-nos a adoção do paradigma mecanicista na formulação da teoria ponteana. A máquina como metáfora do universo é uma característica típica da influência que a física clássica exerceu, transcendendo os domínios das ciências naturais e conquistando também as ciências humanas, inclusive a sociológica. O determinismo jurídico ocorre por conta dos efeitos que estão implicados na incidência das regras jurídicas. Os efeitos emanados da incidência e constituição dos fatos jurídicos são tratados como a sua eficácia e são determinados pela implicação lógica que encadeia as proposições que se articulam sob a forma de regras jurídicas gerais (ARAÚJO, 2011, p. 101).

Com isso, reforça-se a importância que a linguagem tem para o direito. É necessário que o comando seja exprimido com a máxima exatidão possível, a fim de que possa ser obedecido pela sociedade. A clareza do texto legal, a precisão linguística, o cuidado com a terminologia, a elaboração de paradigmas, a utilização de enunciados conotativos, o método lógico, tudo convergindo para o fato de que “a regra jurídica supõe pensamento, vontade e solução” (PONTES DE MIRANDA, 2000, pp. 387-388).

A título de exemplo, Maria Rita Ferragut é uma jurista contemporânea que teorizou sobre responsabilidade tributária e percorreu temas como construtivismo lógico-semântico, linguagem, norma jurídica, incidência normativa e relação jurídica. Segundo a autora, relação jurídica é o vínculo abstrato que se instaura entre dois ou mais sujeitos de direito em razão da ocorrência de determinado fato jurídico: por força da imputação normativa, uma pessoa teria o direito subjetivo de exigir de outra o cumprimento de determinada prestação. Em interessante trocadilho, ela retrata que a relação jurídica surge em decorrência do fato jurídico; que o fato é jurídico em virtude da norma jurídica; e que a norma é jurídica em razão do direito positivo (FERRAGUT, 2005, p. 26).

De acordo com a Teoria do Fato Jurídico, a relação jurídica é consequente da norma jurídica; é efeito do fato jurídico; é a mais importante das categorias eficaciais. Daí que todo direito resulta de uma relação jurídica, quer seja no Direito Privado, quer seja no Direito Público, até mesmo nos Direitos Fundamentais, sempre há relação jurídica com o Estado ou com o particular. Toda relação jurídica decorre do fato jurídico que lhe é correspondente, o que no âmbito do Direito Tributário não poderia ser diferente:

Denomina-se *relação jurídica tributária* toda relação jurídica que resulta de *fato jurídico tributário*, assim conceituado o fato jurídico criado por força da incidência de normas jurídicas regentes da atividade tributária do Estado, cuja eficácia consiste em imposições financeiras destinadas a financiar atividade pública, mesmo que não sejam tributos em sentido próprio (*stricto sensu*), ainda quando desenvolvida por entes privados, até a imposição de exigências instrumentais e formais que se destinem a tornar possível a operatividade da instituição tributária (MELLO, 2017, p. 244).

Com base nessas premissas, a relação jurídica tributária teria algumas características principais: i) é sempre de direito público, em razão de resultar de fato jurídico tributário e de se tratar de atividade de natureza pública; ii) é sempre de direito relativo, na medida em que os seus sujeitos são determinados ou determináveis; e iii) é sempre de direito de crédito, pois tem cunho essencialmente patrimonial. No que diz respeito à sua estrutura, há pelo menos dois sujeitos e um objeto. O sujeito ativo é definido como elemento subjetivo do suporte fático, o titular do direito, que na relação jurídica tributária corresponde àquele que tem atribuição para efetuar o lançamento, a arrecadação e a fiscalização dos tributos; o sujeito passivo é aquele que tem o dever de cumprir com as ditas obrigações principal e acessória; já o objeto é uma promessa de prestação, por se tratar de uma relação jurídica de direito pessoal e cuja compulsoriedade legal não dispensa o ato de vontade (MELLO, 2017, pp. 245-249).

Considerando que a norma jurídica é uma proposição hipotética, ela prevê um antecedente/hipótese/descrição do suporte fático e um consequente/tese/preceito. No antecedente, pode haver tanto fatos lícitos quanto fatos ilícitos; no consequente, consolida-se a relação jurídica tributária. Fatos conformes ao direito ou fatos contrários ao direito concretizam-se no mundo; recebem a incidência das normas jurídicas que os preveem; passam a integrar o mundo jurídico; e têm consequências específicas sobre as relações jurídicas (MELLO, 2017, pp. 72-179).

A responsabilidade tributária presume uma norma jurídica com todos esses elementos. O suporte fático que lhe antecede e o preceito que a caracteriza precisam ser bem

delimitados. Isso porque seu diploma vem demandando uma análise não apenas coerente, mas também consistente.

### 3 NORMA JURÍDICA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR: RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS

O Direito é um sistema. Quando se fala em sistema, não se quer tratar apenas de um conjunto de elementos que apresentam características comuns. A ideia de sistema implica uma estrutura em que todos os elementos se relacionam entre si em razão de um referencial comum (VILANOVA, 2005, p. 173).

No universo do sistema jurídico, diversas normas podem vir a regular a mesma relação jurídica. Esse conjunto de normas que regula determinada relação jurídica corresponde a uma instituição jurídica. O casamento, a propriedade e o contrato são exemplos de instituições jurídicas, com a ressalva de que:

Nessas espécies, por uma questão de técnica redacional, com o objetivo de evitar repetições inúteis (e deselegantes para a linguagem), as proposições jurídicas são formalizadas de modo que umas pressupõem as outras, o que permite, em decorrência da ordenação, que aquelas normas cujo suporte fático não esteja expresso no seu texto, sejam relacionadas ao suporte fático de outra norma que lhes corresponder. [...] Há também normas jurídicas que apenas complementam outras, ampliando ou restringindo os efeitos nelas definidos, ou modificando, parcialmente, a situação de fato prevista [...]. A integração das normas tem como pressuposto o sistema jurídico como um todo, não apenas a sua topologia nos textos legais. Assim, não importa que as normas jurídicas que se integram estejam colocadas em textos legais diferentes; o que importa, realmente, é que compoñham um mesmo sistema jurídico (MELLO, 2017, pp. 57-59).

Pode-se dizer que a responsabilidade não é propriamente uma instituição jurídica, equiparando-se mais à eficácia de um ilícito danoso. De toda forma, há um conjunto de normas que regulam a responsabilidade tributária e a relação jurídica estabelecida entre o Estado, a empresa e o administrador. Daí a necessidade de se promover uma análise sistemática dos diplomas legais para só então compreender a relação existente entre as normas pertencentes a uma mesma instituição jurídica e que venham a regular determinada relação jurídica.

No âmbito do Sistema Tributário Nacional, há normas compreendidas na Constituição da República, no Código Tributário Nacional, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, em leis federais, em leis estaduais, em leis municipais, dentre tantos outros instrumentos que têm como referencial comum a chamada relação jurídica tributária. Nela, sempre é possível identificar um sujeito ativo, um sujeito passivo, um objeto, um direito subjetivo e um dever jurídico. É por isso que se fala em um vínculo abstrato, no qual o sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o cumprimento de certa prestação e este tem o dever subjetivo de cumpri-la (CARVALHO, 2014, p. 610).

Especialmente em meio aos princípios da segurança jurídica, legalidade, tipicidade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, é que a Regra Matriz de Incidência Tributária vem estabelecer os critérios que auxiliam a aplicação da norma jurídica tributária. A partir desse método, elencam-se os critérios material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo, que auxiliam na interpretação do texto, na identificação do fato, na aplicação da norma jurídica, na constatação da incidência e dos efeitos do fato jurídico tributário. Assim, respondem-se às perguntas sobre “o que”, “quando”, “onde”, “quem” e “quanto” inerentes às obrigações jurídicas tributárias (CARVALHO, 2007, pp. 252-253).

Ao tratar do sujeito passivo da relação jurídica tributária, convém registrar que contribuinte é o sujeito que realiza o suporte fático tributário e que ao mesmo tempo ocupa o polo passivo da relação jurídica tributária. Esse sujeito não será tido como contribuinte se uma dessas duas condições estiver ausente, ou ele será apenas realizador do suporte fático ou ele será apenas responsável. Nesse sentido: caso o sujeito realize o suporte fático tributário e se encontre no polo passivo da relação jurídica tributária obrigacional, ele será qualificado como contribuinte; caso o sujeito apenas realize o suporte fático tributário, sem se encontrar no polo passivo da relação jurídica tributária obrigacional, ele será qualificado apenas como realizador do suporte fático; e, caso ele não realize o suporte fático tributário, mas mesmo assim se encontre no polo passivo da relação jurídica tributária obrigacional, ele será qualificado apenas como responsável (FERRAGUT, 2005, p. 34).

No que diz respeito à responsabilidade tributária do administrador, um diploma que gerou inúmeras discussões é o disposto no Código Tributário Nacional, em seu artigo 135, inciso III. Esse dispositivo determina que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. É exatamente o que se pode observar no texto abaixo transcrito:

**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:

[...]

**III** - Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Da leitura desse dispositivo, muitos autores entendem que o que se chama de suporte fático seria a prática de atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto que resulte em obrigações tributárias; e o que se chama de efeito jurídico seria a responsabilização pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Nesse sentido, a norma jurídica de responsabilidade tributária do administrador só incidiria quando ele praticasse atos ilícitos e deles resultassem obrigações tributárias; por via de consequência, o administrador responderia pessoalmente pelo crédito tributário e a pessoa jurídica que ele representa seria afastada de qualquer responsabilização. A título de exemplo, tem-se a doutrina de Luciano Amaro, Sacha Calmon e Kiyoshi Harada.

Luciano Amaro aduz que o artigo 135 do Código Tributário Nacional fala expressamente de personalidade na responsabilidade do terceiro. Defende que esse dispositivo exclui a pessoa jurídica do polo passivo da obrigação tributária, em cujo nome e por cuja conta agiria o terceiro. E arremata que o termo pessoalmente significa que a responsabilidade não é compartilhada com o devedor original, natural ou primário, razão pela qual não haveria sequer que se cogitar sobre responsabilidade subsidiária ou solidária (AMARO, 2004, pp. 318-319).

Sacha Calmon Navarro Coelho assevera que o artigo 135 do Código Tributário Nacional transfere a responsabilidade tributária inteiramente para o terceiro e libera o representado. Sustenta que a responsabilidade passaria a ser pessoal, plena e exclusiva do terceiro. Assim, estaria afastada a subsidiariedade ou a solidariedade (COELHO, 2009, p. 668).

Kiyoshi Harada afirma que o artigo 135 do Código Tributário Nacional traz um caso de responsabilidade por substituição. Responsabilizar-se-ia apenas e tão somente o substituto, afastando o substituído. Assim, o terceiro deveria ser responsabilizado independentemente da impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo representado (HARADA, 2010, pp. 490-491).

Embora corroborem com a interpretação do que se chama de suporte fático, outros autores divergem quanto ao efeito jurídico. Entendem que a responsabilidade seria solidária, de modo que o administrador responderia solidariamente pelo crédito tributário em conjunto com a pessoa jurídica que ele representa. A título de exemplo, tem-se a doutrina de Hugo de Britto Machado:

*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. No 5º Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo em outubro/1980, prevaleceu, contra nosso voto, a tese de que o art. 135 cuida de hipótese de substituição, e por isto a responsabilidade de qualquer das pessoas no mesmo referidas implica a exoneração da pessoa jurídica. Parece-nos inteiramente inaceitável tal entendimento. A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa (MACHADO, 2015, p. 166).*

A problemática repercutiu na jurisprudência dos Tribunais de Justiça. Uma análise jurisprudencial mais ampla permite constatar divergências tanto na identificação do suporte fático quanto na do efeito jurídico. São exemplos: os Enunciados nº 430 e 435 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça; a Apelação Cível nº 0003733-84.2016.4.03.6113, julgada pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região; a Apelação Cível nº 0000287-35.2013.4.05.8502, julgada pelo Tribunal Regional Federal da Quinta Região; o Agravo de Instrumento nº 5012272-69.2012.4.04.0000, julgado pelo Tribunal Regional Federal da Quarta Região; e o Recurso Especial nº 1455490/PR, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça.

No que diz respeito à delimitação do suporte fático, adveio o Enunciado da Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça. Esse dispositivo se propôs a pacificar a discussão inicial acerca do fato de o mero inadimplemento ou atraso no pagamento do tributo caracterizar a responsabilidade tributária do sócio prevista no inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional. Foi consignado que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente” (BRASIL, 2010).

O Enunciado da Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça estabeleceu como suporte fático suficiente à incidência da norma jurídica de responsabilidade tributária do administrador o mero fato de a empresa deixar de funcionar no seu domicílio fiscal. Reforçou que isso se daria sem a necessidade de se demonstrar a presença de dolo ou fraude. Assim, “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” (BRASIL, 2010).

Em sede de julgamento da Apelação Cível nº 0003733-84.2016.4.03.6113, o Tribunal Regional Federal da Terceira Região acolheu a preliminar de ilegitimidade passiva e reformou a Sentença que havia redirecionado a execução fiscal para os sócios. Na origem, o juízo *a quo* entendeu que o redirecionamento era legítimo porque a empresa não havia sido encontrada no endereço informado ao fisco e a tentativa de citação por Aviso de Recebimento restou frustrada. Contudo, o juízo *ad quem* assegurou que “houve somente uma tentativa de citação da empresa executada Alaíde Automóveis LTDA, via postal, o que não se mostra suficiente para comprovar a dissolução irregular da sociedade e responsabilização dos sócios” (BRASIL, 2019).

Quando do julgamento da Apelação Cível nº 0000287-35.2013.4.05.8502, o Tribunal Regional Federal da Quinta Região se pronunciou no sentido de que para a composição do suporte fático do artigo 135 do Código Tributário Nacional basta a prova da insolvência da pessoa jurídica. Nesse sentido, a norma jurídica da responsabilidade tributária do administrador

incidiria independentemente da demonstração de abuso. Tratando-se de dívida tributária, aplicou “a teoria menor da desconsideração da pessoa jurídica, que para espargir seus efeitos aos responsáveis administradores prescinde de demonstração de abuso, bastando apenas a prova da insolvência, como previsto no art. 135, inc. III, do Código Tributário Nacional” (BRASIL, 2018).

Ao julgar o Agravo de Instrumento nº 5012272-69.2012.4.04.0000, o Tribunal Regional Federal da Quarta Região se posicionou no sentido de que o referido diploma legal exclui a empresa do polo passivo da obrigação tributária. Conseqüentemente, o executor do ato deve responder pessoalmente. Assim, arrematou que “a execução fiscal volta-se exclusivamente contra o patrimônio do representante legal da Pessoa Jurídica, a qual deixa de responder pelos créditos tributários” (BRASIL, 2012).

Já no julgamento do Recurso Especial nº 1455490/PR, o Superior Tribunal de Justiça se posicionou de forma contrária. Foi bastante contundente ao afirmar que já havia consolidado entendimento no sentido de que o sócio administrador responde solidariamente pelo crédito tributário, o que não exclui a responsabilidade tributária da Pessoa Jurídica. É exatamente o que se pode verificar na transcrição abaixo:

É possível constatar que o *decisum* interpretou exclusivamente pelo método gramatical/literal a norma do art. 135, III, do CTN, o que, segundo a boa doutrina especializada na hermenêutica, pode levar a resultados aberrantes, como é o caso em análise. Com efeito, a exegese conduzida pelo e. Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti é insustentável por razões de ordem lógica, ética e jurídica (BRASIL, 2014).

Ocorre que a norma jurídica não pode ser aplicada apenas com base na literalidade do texto. As dimensões axiológica/política, dogmática/normativa e sociológica do fenômeno jurídico deixam bastante claro esse processo de revelação das normas jurídicas, pautando-se em uma análise sistemática, muitas vezes teleológica, em busca do sentido que integra os valores sociais. É por isso que a análise do fato jurídico traz consigo uma premissa muito importante:

não se pode considerar norma jurídica cada dispositivo de uma lei, mas, sim, o conjunto de proposições que no seu todo, sistematicamente, constituam uma norma completa, com descrição de uma situação fática (=suporte fático) e a prescrição de uma consequência (=preceito), portanto, uma proposição com sentido lógico-jurídico. Por isso, podemos dizer que as normas jurídicas não existem sem conexão entre si, mas se encadeiam de modo a concluir a unidade do sistema jurídico que, afinal, integrado por normas e princípios, torna-se pleno e abrange todo o direito de uma comunidade. Qualquer atitude de análise científica do direito, portanto, tem de dar a ênfase devida a essa conexão e harmonia internas do sistema, sem maiores considerações ao exame preocupado apenas com as regras vistas isoladamente (MELLO, 2017, p. 65).

A norma jurídica não se confunde com o texto do diploma legal, pois a norma é uma proposição, um preceito socialmente determinado, um comando pela autoridade competente, que define o fato jurídico; já o texto precisa ser interpretado para que se possa constatar se houve a incidência e aplicar a norma jurídica, não podendo se pautar apenas sob o critério linguístico, pois a linguagem normalmente é falha. Daí que é necessário analisar com bastante cautela o conteúdo normativo da responsabilidade tributária do administrador, a fim de se apurar a proposição jurídica completa. Para tanto, é imprescindível identificar o que se descreve como suporte fático; e o que se prescreve como efeito jurídico.

O Código Tributário Nacional dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Em seu Capítulo

V, trata acerca da responsabilidade tributária. Na Seção I, traz uma disposição geral: artigo 128; na Seção II, trata acerca da responsabilidade dos sucessores: artigos 129 a 133; na Seção III, trata acerca da responsabilidade de terceiros: artigos 134 e 135; e na Seção IV, trata acerca da responsabilidade por infrações: artigos 136 a 138; o que pode ser explanado no quadro reproduzido abaixo:

<b>ESPÉCIES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTAS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL</b>	
<b>Art. 128</b>	Determina que a responsabilidade pelo crédito tributário pode ser atribuída a terceira pessoa, desde que esteja vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação
<b>Responsabilidade dos Sucessores</b>	
<b>Art. 129</b>	Determina que a responsabilidade dos sucessores se aplica i) aos créditos tributários definitivamente constituídos; ii) aos em curso de constituição; e iii) aos constituídos posteriormente, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a data dos atos referidos na seção
<b>Art. 130</b>	Determina que os adquirentes de bens imóveis assumem os créditos tributários relativos aos respectivos bens, salvo quando conste do título a prova de sua quitação
<b>Art. 131</b>	Determina quem são os sucessores e delimita os tributos pelos quais são pessoalmente responsáveis
<b>Art. 132</b>	Determina que a pessoa jurídica de direito privado é responsável pelos tributos devidos até a data da fusão, transformação ou incorporação
<b>Art. 133</b>	Determina que a pessoa natural ou jurídica de direito privado é responsável pelos tributos relativos ao fundo de comércio ou ao estabelecimento adquirido, caso continue a exploração da respectiva atividade
<b>Responsabilidade de Terceiros</b>	
<b>Art. 134</b>	Determina quem são os terceiros responsáveis pelos atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte
<b>Art. 135</b>	Determina quem são os terceiros responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos
<b>Responsabilidade por Infrações</b>	
<b>Art. 136</b>	Determina que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato
<b>Art. 137</b>	Determina quais são as infrações pelas quais os agentes são pessoalmente responsáveis, pautando-se na apuração do dolo genérico ou específico
<b>Art. 138</b>	Determina que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração

**Fonte:** elaborado pelos próprios autores.

Diante desse quadro, é imperioso transcrever na íntegra dois artigos a fim de auxiliar a compreensão desse sistema:

#### SEÇÃO II - RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES

**Art. 131.** São pessoalmente responsáveis:

- I - O adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;
- II - O sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;
- III - O espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

#### SEÇÃO III - RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS

**Art. 134.** Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I - Os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
  - II - Os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
  - III - Os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
  - IV - O inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
  - V - O síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
  - VI - Os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
  - VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.
- Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Esses dispositivos merecem destaque porque estão classificados em categorias distintas e ainda assim revelam o mesmo propósito na indicação do responsável: apesar de o artigo 131 do CTN tratar da responsabilidade dos sucessores e o artigo 134 do CTN tratar da responsabilidade de terceiros, ambos se propõem a garantir a efetiva arrecadação do crédito tributário. Independentemente de o critério para a escolha do responsável levar em consideração ou não a prática de um ilícito, o propósito do instituto da responsabilidade tributária não pode ser apenas o de punir o responsável. A sanção para o sujeito que prejudicou o interesse do Fisco e de eventuais terceiros deve se dar nas vias próprias, seja pela Ação Penal, pela Ação Regressiva, pela Ação Indenizatória Comum ou até mesmo pela instituição de Multa Fiscal com nítido caráter punitivo.<sup>4</sup>

Muitos refutam a ideia de que a responsabilidade tributária prevista no artigo 135 do CTN seja da espécie solidária ou subsidiária na medida em que o próprio texto legal prevê expressamente que a responsabilidade tributária é pessoal. Nesse passo, afastam a premissa de que o termo “pessoalmente” tenha sido utilizado pelo legislador apenas para incluir a pessoa do diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado, acrescentando a pessoa física, sem excluir a responsabilidade da pessoa jurídica. Alegam que, se fosse esse o caso, o legislador teria utilizado o termo “solidariamente”, tal qual o fez no artigo que lhe é imediatamente anterior, o 134 do CTN, de forma delimitada aos casos em que houver intervenção ou responsabilidade por omissão de terceiros.

Apesar de o texto legal prever expressamente que a responsabilidade tributária é pessoal e utilizar os mesmos termos do artigo 131 do CTN no sentido de que “são pessoalmente

<sup>4</sup> Inclusive, convém destacar que o artigo 158 da Lei das Sociedades por ações prevê justamente a possibilidade de o administrador responder civilmente caso aja de forma ilícita: “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” *in* BRASIL, Lei das Sociedades por Ações. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Brasília, 15 de dezembro de 1976, publicada no DOU de 17.12.1976. Acesso em: 04 maio 2019.

responsáveis”, a exclusão da pessoa jurídica com real possibilidade de garantir o crédito tributário nesse caso do artigo 135 do CTN vai na contramão da sistemática do Código Tributário Nacional. Para efeitos de comparação, os responsáveis pessoais previstos no artigo 131 do CTN são justamente aqueles que têm a real possibilidade de garantir o crédito tributário; se a empresa mantém real possibilidade de garantir o crédito tributário, ela não deve ser excluída da relação jurídica tributária. Diferentemente de uma norma penal, a finalidade da norma tributária que estabelece a responsabilidade não é a de punir o responsável, mas sim a de garantir o crédito tributário – o que nesse caso se perfaz com a manutenção da empresa e a inclusão do administrador.

Hélio Silvio Ourém Campos e Dóris de Souza Castelo Branco fizeram um estudo acerca da responsabilidade tributária, no qual esclareceram as hipóteses de responsabilização entre empresas integrantes de um grupo econômico de fato. Nessa oportunidade, os autores caracterizaram a personalidade jurídica como um vetor da responsabilidade tributária; expuseram a regra da independência patrimonial e as exceções consignadas na Teoria de Desconsideração da Personalidade Jurídica, bem como nos artigos 50 do Código Civil de 2002, 30 da Lei 8.212 de 1991, 124 e 135 do Código Tributário Nacional de 1966; e defenderam que só deve haver incidência da responsabilidade tributária solidária nos casos em que a pessoa jurídica possui um poder decisório concreto sobre os atos de outra sociedade, e não nos casos em que a pessoa jurídica apenas pertence a um grupo de sociedades sem participar direta ou indiretamente do fato jurídico que gerou a obrigação tributária. Ademais, posicionaram-se no sentido de que o artigo 135 do Código Tributário Nacional corresponderia a uma hipótese legal de autorização da desconsideração da responsabilidade jurídica, de redirecionamento do débito e de solidariedade decorrente de expressa previsão legal atinente às pessoas físicas que tenham agido de forma ilegal ao gerir a sociedade, legitimando a medida comumente requerida pela Fazenda Pública e deferida pelo Poder Judiciário (CAMPOS e BRANCO; 2016, p. 249).

Ao analisar o inciso III do artigo 135 do CTN, o Supremo Tribunal Federal elucidou a existência de um dever formal implícito do sócio administrador de agir com zelo, de cumprir a lei e de não extrapolar os poderes contratuais de gestão. Nesse passo, o suporte fático que daria ensejo à incidência da norma jurídica de responsabilidade seria justamente o cometimento de ilícitos que resultassem em obrigações tributárias. Assim, asseverou que:

O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias (BRASIL, 2011, p. 431).

Na interpretação do Supremo Tribunal Federal, a norma prevista no inciso III do artigo 135 do CTN descreve como suporte fático a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos que impliquem o surgimento ou ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias. A partir de então, o efeito jurídico seria a responsabilidade solidária. Isso porque se estaria trabalhando com duas normas autônomas, uma que vincularia a pessoa jurídica (na qualidade de realizadora do fato jurídico tributário) e outra que atrairia a pessoa física (na qualidade de responsável):

A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Person*e, *terzo* ou *tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva,

mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrário sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte (BRASIL, 2011, pp. 428-442).

Diante desse apanhado, pondera-se sobre a composição da norma jurídica de responsabilidade tributária do administrador. Não seria razoável responsabilizar o administrador pessoal, individual e exclusivamente pelo ilícito, concentrando todo o ônus da obrigação sobre ele e afastando a pessoa jurídica que efetivamente realizou o fato jurídico tributário e possivelmente auferiu vantagens com ele. A proposição jurídica pressupõe ainda a própria estrutura do Estado brasileiro sob a técnica administrativa do Federalismo Fiscal, com níveis de governo distintos, pautado na repartição de receitas, assim como na repartição dos encargos, cujo desígnio não é a aplicação de sanções; o núcleo é a arrecadação; e o objetivo primordial é a efetivação dos direitos fundamentais, sejam eles prestacionais ou de defesa, pois todos demandam custos do Estado enquanto gestor da sociedade.

#### 4 FATO JURÍDICO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ADMINISTRADOR: ATO ILÍCITO

Quando a norma jurídica de responsabilidade tributária do administrador incide, surge o fato jurídico e os efeitos a ele inerentes. Uma vez delimitados o antecedente e o consequente dessa norma jurídica, cumpre analisar as características desse fato jurídico a fim de que se obtenha uma melhor compreensão da posição que ele ocupa e das origens que o definem. Afinal, a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos corresponde nada a mais nada a menos do que um ato ilícito: espécie ilícita do gênero fato ilícito *lato sensu*.

Inicialmente, é oportuno tratar dos elementos da estrutura da norma jurídica. Para ser completa, a proposição jurídica precisa ter ao menos dois elementos: descrição do suporte fático e a prescrição dos efeitos jurídicos. Ocorrendo determinado fato ou conjunto de fatos, a ele são atribuídas certas consequências intersubjetivas (MELLO, 2017, p. 54).

No ponto, é essencial que se considere o suporte fático. Ele tem pelo menos dois elementos que o distinguem do fato bruto: 1) o conhecimento do fato; e, 2) a sua relação com o ser humano. Assim, trabalham-se com três conceitos completamente diferentes: fato bruto; suporte fático; e fato jurídico.

O suporte fático é composto por elementos nucleares, complementares e integrativos. Os nucleares são essenciais à incidência da norma jurídica; são pressupostos de existência do fato jurídico; abrangem o cerne, que determina a configuração final e concreção do suporte fático; e abrangem também os elementos completantes, que completam o núcleo do suporte fático. Já os complementares apenas complementam o suporte fático, não o completam; são pressupostos de validade ou de eficácia do fato jurídico; e dizem respeito somente a atos jurídicos lícitos *lato sensu*. Por fim, os integrativos apenas integram o suporte fático, sem fazer parte da sua composição; atuam no sentido de se adicionar certo efeito à eficácia normal do negócio jurídico; e agem apenas no plano da eficácia (MELLO, 2017, pp. 83, 95, 98 e 99).

De acordo com a Teoria do Fato Jurídico, os elementos cerne que compõem o núcleo do suporte fático desempenham um papel fundamental na discriminação das espécies do gênero fato jurídico *lato sensu*. De imediato, definem-se duas grandes categorias: fatos jurídicos

conformes ao direito e fatos jurídicos contrários ao direito. Na sequência, dividem-se as suas classes:

- (i) os elementos cerne (a) *conformidade* e (b) *não conformidade a direito + imputabilidade* caracterizam as categorias dos fatos jurídicos lícitos e ilícitos, respectivamente;
- (ii) os elementos cerne (a) *conduta com* vontade relevante, (b) *conduta sem* vontade ou com vontade *irrelevante* e (c) *sem conduta* alguma configuram os (a) atos jurídicos *lato sensu*, (b) os atos-fatos jurídicos e (c) os fatos jurídicos *stricto sensu*, respectivamente;
- (iii) os elementos cerne (a) manifestação consciente de vontade *com poder de autorregramento* (= poder de escolha da categoria jurídica e, dentro de limites prescritos pelo ordenamento, de estruturação do conteúdo da relação jurídica correspondente) e (b) manifestação consciente de vontade, *sem poder de autorregramento* (= não há poder de escolha da categoria jurídica nem de estruturação do conteúdo da relação jurídica, que são predispostos pelas normas jurídicas), estabelecem a diferença entre (a) os negócios jurídicos e (b) os atos jurídicos *stricto sensu* (MELLO, 2017, pp. 96-97).

A ilicitude corresponde a fato contrário ao direito. Na verdade, a melhor definição de ilicitude é a de fatos que são contrários aos fins da ordem jurídica. Independentemente de se tratar de um ilícito civil, penal, administrativo, todos têm o mesmo cerne da contrariedade aos fins do direito:

No caso do fato ilícito *lato sensu*, o cerne do seu suporte fáctico é constituído por dois dados: (a) um objetivo (porque relacionado ao fato), a contrariedade a direito, e (b) outro subjetivo (por dizer respeito à qualidade do sujeito), a imputabilidade (= capacidade de praticar ato ilícito ou delitual. Assim, para que se possa considerar *ilícito* um fato, seja evento, seja conduta, é necessário que implique violação da ordem jurídica, negando os fins do direito, e seja praticado ou esteja vinculado a alguém imputável. Sem que concorram esses dois elementos, não há ilicitude (MELLO, 2017, pp. 289 e 290).

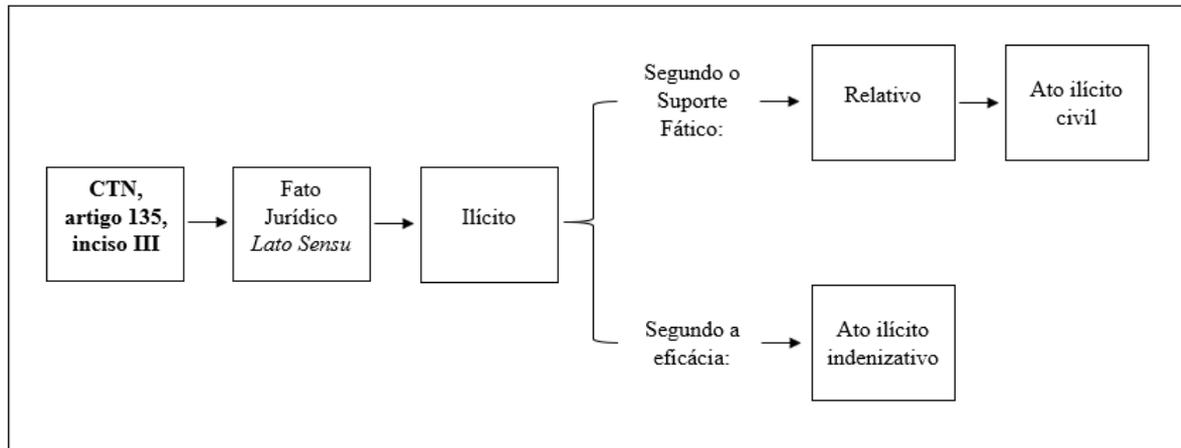
Importa aferir a natureza do direito violado ou do dever descumprido. Tem-se o que se chama de ilícito absoluto quando viola um direito absoluto: direito cujo sujeito passivo é indeterminado, a exemplo dos direitos reais e direitos da personalidade. E tem-se o que se chama de ilícito relativo quando viola um direito relativo: direito cujo sujeito passivo é determinado, a exemplo dos direitos obrigacionais (MELLO, 2017, p. 90).

Marcos Bernardes de Melo propõe uma classificação bastante precisa. O fato ilícito *lato sensu* é gênero; o ilícito absoluto e o ilícito relativo são espécies; o fato ilícito *stricto sensu*, o ato-fato ilícito e o ato ilícito *lato sensu* são classes dos ilícitos absoluto ou relativo; e os seus efeitos ainda podem ser indenizativos, caducificantes ou invalidantes. O fato ilícito *lato sensu* é aquele em que há contrariedade ao direito e imputabilidade; no ilícito absoluto, o sujeito passivo é indeterminado; no ilícito relativo, o sujeito passivo é determinado; no fato ilícito *stricto sensu*, inexistente vontade determinante da conduta; no ato-fato ilícito, é irrelevante a vontade determinante da conduta; no ato ilícito *lato sensu*, há relevância da vontade determinante da conduta; o ato ilícito indenizativo tem o efeito de reparar o dano causado; o ato ilícito caducificante tem o efeito de gerar a perda do exercício de um direito; e o ato ilícito invalidante tem o efeito de gerar a nulidade ou anulabilidade do ato praticado (MELLO, 2017, pp. 303-304, 309 e 316-318).

O inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional prevê um fato ilícito *lato sensu*, mais precisamente um ilícito relativo, da espécie ato ilícito *lato sensu* e de eficácia indenizativa. Isso porque (i) prevê um fato contrário ao direito e que presume imputabilidade; (ii) não implica transgressão direta de uma norma legal ou violação a um dever genérico de conduta, mas sim o descumprimento de um dever obrigacional previsto em lei, contrato social ou estatutos; (iii) trata de uma ação ou omissão em que há relevância da vontade

determinante da conduta; e (iv) seus efeitos consistem na reparação dos danos causados. Em síntese, pode-se dizer que se trata de um fato jurídico *lato sensu*, ilícito, relativo, da categoria ato ilícito civil e indenizativo.

Com base nessas premissas, o inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional pode ser situado da seguinte maneira:



Fonte: elaborado pelos próprios autores.

Aqui, é imperioso destacar que o ato ilícito relativo não se restringe aos chamados ilícitos contratuais. O ato ilícito cometido pelo administrador na gestão de um negócio iniciada regularmente ilustra muito bem essa situação. Nesse sentido, tem-se que:

Diferentemente do ato ilícito *stricto sensu*, ou absoluto, o ato ilícito relativo se configura pela violação de deveres resultantes de relações jurídicas de direito relativo, nascidas, portanto, de negócio jurídico ou ato jurídico *stricto sensu*. A essa espécie, costuma-se denominar *ato ilícito contratual*, ou simplesmente *ilícito contratual*, incorretamente, porém, se considerarmos que não somente a relações contratuais eles se referem. O tutor que pratica ilícito no exercício da tutela comete um ato ilícito relativo; na gestão de negócio iniciada regularmente (Código Civil, art. 861), se o gestor comete ilícito no desempenho de sua atividade, há um ato ilícito relativo que não é contratual (a gestão de negócio é ato jurídico *stricto sensu*) (MELLO, 2017, p. 315).

A norma jurídica tributária que vincula o responsável decorre da prática de um ato ilícito civil e que paralelamente implica o surgimento de obrigações tributárias. A responsabilidade do administrador da pessoa jurídica é atraída pelo agir com excesso de poderes, violação à lei, contrato social ou estatutos – decorre diretamente da prática de um fato jurídico *lato sensu*, ilícito, relativo, da categoria ato ilícito civil e indenizativo. Já a obrigação tributária se justifica pela composição do suporte fático suficiente objeto de tributação – o que se dá independentemente da licitude ou ilicitude da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo.

Naturalmente, a incidência diverge da aplicação do direito: a incidência ocorre primeiro, a aplicação ocorre depois; enquanto a incidência se passa no mundo da psique, a aplicação se passa no mundo sensível; a incidência ocorre de forma automática, já aplicação pode ser cumprida ou descumprida. O ideal na realização do direito é o de que a incidência e a aplicação sempre coincidam, senão a norma terá eficácia e não terá efetividade. Ocorre que a falibilidade humana faz com que nem sempre a incidência seja atendida pela aplicação

da norma jurídica: a incidência se passa na dimensão dogmática; a aplicabilidade se passa na dimensão sociológica do direito.

Com base nessas teses, cabe ao aplicador do direito constatar se houve ou não a incidência da norma jurídica. Pela subsunção, a autoridade administrativa ou o juiz identificará os fatos para referi-los à norma jurídica e aplicar o direito. Esse é o papel fundamental do intérprete, não o de criar a norma jurídica, ou o suporte fático, ou o fato jurídico, muito menos o de fazer incidir, mas apenas o de aferir, por isso a importância de se discutir a Teoria do Fato Jurídico na delimitação do suporte fático e dos efeitos jurídicos que são inerentes a uma adequada aplicação do direito.

## 5 CONCLUSÃO

A Teoria do Fato Jurídico é uma Teoria Geral do Direito. Caracterizada pela sua precisão, ela promoveu uma verdadeira revolução na interpretação e análise do direito. Uma vez compreendida a sua sistemática, é possível aplicá-la para solucionar os problemas que vão surgindo no cotidiano.

Ao longo da história, o direito vem sendo abordado em uma linguagem mais simples. A simplicidade da linguagem não elimina a complexidade do direito, mas o aproxima do seu ideal de realização. A lógica-jurídica aumenta as chances de a incidência e a aplicação da norma jurídica coincidirem.

A norma jurídica tem uma estrutura propositiva hipotética: antecedente/hipótese/descrição do suporte fático e consequente/tese/preceito. Esse suporte fático, ou também suporte de fato, ou ainda suporte legal onde vai haver a incidência é a descrição do fato jurídico. Por sua vez, a dinâmica é uma só: deu-se o suporte fático, dá-se a incidência, obrigatoriamente; deu-se a incidência, dá-se o fato jurídico, obrigatoriamente; e deu-se o fato jurídico, pode ou não se dar a eficácia jurídica, ainda que mínima, pela vinculação à situação jurídica básica.

No caso da responsabilidade tributária prevista no inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional, indicam-se como possíveis sujeitos passivos da relação jurídica tributária obrigacional os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Essa previsão está alocada na Seção III do CTN como Responsabilidade de Terceiros. A condição de “Terceiro” se caracteriza justamente por exigir o cumprimento da obrigação tributária não daqueles que têm uma relação pessoal e direta com o que o CTN chama de fato gerador, mas sim daqueles a quem a lei atribui a qualificação de responsável tributário.

Justamente por tratar de responsabilidade de terceiro, da figura do responsável tributário e exigir o cumprimento da obrigação tributária daqueles que não têm uma relação pessoal e direta com o chamado fato gerador, é que se faz necessário delimitar o suporte fático e os efeitos jurídicos. Isso porque o cumprimento da obrigação tributária está sendo imputado a alguém que ordinariamente não teria qualquer dever de fazê-lo, por não incorrer em relação pessoal e direta com o dito fato gerador, mas sim por meio de uma imposição legal. Logo, é preciso especificar as hipóteses de ocorrência do suporte fático e a espécie de responsabilidade a ser imputada para evitar a perpetuação de arbitrariedades, surpresas ou injustiças, mediante redirecionamentos de execução equivocados ou cobranças excessivas ao administrador.

A norma jurídica de responsabilização tributária do administrador descreve como suporte fático a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos que impliquem o surgimento de obrigações tributárias; e tem como efeito jurídico a responsabilidade solidária pelo crédito tributário. As normas jurídicas pressupõem umas às

outras e a integração das normas tem como pressuposto o sistema jurídico como um todo, não apenas a sua topologia nos textos legais. Mais do que pelos métodos clássicos de interpretação constitucional, ou pela existência de duas normas autônomas na responsabilidade tributária, ou ainda pela conexão com outras normas jurídicas, a solidariedade se justifica porque pressupõe e integra o propósito arrecadatório do Sistema Tributário Nacional na estrutura do Estado Brasileiro.

Se o objetivo do instituto da responsabilidade é o de garantir o crédito tributário, a pessoa física é trazida para a relação tributária sem afastar a pessoa jurídica do polo passivo. Nesse sentido, a defesa da sua responsabilidade pessoal mediante a exclusão da pessoa jurídica que representa não se sustenta. Caso contrário, estar-se-ia a tratar de uma obrigação própria do administrador e não haveria o que se garantir de outrem.

Nessa toada, podem ser elencadas algumas conclusões bastante elucidativas: 1) o inciso III do artigo 135 do CTN corresponde a um fato jurídico *lato sensu*, ilícito, relativo, da categoria ato ilícito civil e indenizativo; 2) esse fato jurídico tem como efeito a relação jurídica entre o Estado, a empresa e o administrador; e 3) a responsabilidade tributária do administrador é do tipo solidária, pois a norma jurídica estabelece um comando para garantir o crédito tributário sob um viés não apenas sancionador, mas essencialmente arrecadatório.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Apelação Cível nº 2016.61.13.003733-0/SP**, Processo Originário nº 0003733-84.2016.4.03.6113/SP, Relator: Desembargador Federal Wilson Zauhy, Primeira Turma. Julgado em:26/03/2019, Publicado no D.E. em 05/04/2019.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da Quinta Região. **Apelação Cível nº 576713**, Processo Originário nº 0000287-35.2013.4.05.8502, Relator: Desembargador Federal Vladimir Carvalho, Segunda Turma. Publicado no DJE em 28/06/2018, página 46.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da Quarta Região. **Agravo de Instrumento nº 5012272-69.2012.4.04.0000**, Processo Originário nº 5038716-28.2011.4.04.7000, Relator: Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti, Segunda Turma. Julgado em 26/07/2012.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1455490/PR**, Relator: Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma. Julgado em 26/08/2014 e publicado no DJe em 25/09/2014.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 430**. Primeira Seção, Julgado em 24/03/2010, DJe 13/05/2010.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 435**. Primeira Seção, Julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.276**, Repercussão Geral, Relatora: Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno. Julgado em 03/11/2010, divulgado no DJe-027 em 09/02/2011 e publicado em 10/02/2011, RDDT n. 187, 2011, pp. 186-193 e RT v. 100, n. 907, 2011, p. 431.

CAMPOS, Hélio Silvio Ourém; BRANCO, Dóris de Souza Castelo. Responsabilidade Tributária e Grupo Econômico de Fato. *In. Direito e Desenvolvimento*, v. 7, n. 2, pp. 248-266, João Pessoa: UNIPE, 2016.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: O Construtivismo Lógico-Semântico**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: Plano da Existência**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: Plano da Eficácia – 1ª Parte**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Sistema de Ciência Positiva do Direito**. Tomo 3. Campinas: Bookseller, 2000.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. Tomo I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2005.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.