

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA
DO CONSELHEIRO DE ADMINISTRAÇÃO
NAS SOCIEDADES ANÔNIMAS**

Frederico Yokota Choucair Gomes*

Resumo: O presente artigo analisa a responsabilidade tributária do conselheiro de administração das sociedades anônimas. Considerando as discussões que envolvem a responsabilidade tributária prevista no Art. 135, III do Código Tributário Nacional (CTN), bem como o papel eminentemente estratégico desempenhado pelo conselho de administração nas companhias, é relevante indagar se o conselheiro pode ser considerado responsável tributário, e sob quais condições isso pode ocorrer. Para tanto, é apresentado um estudo dos conceitos de direito tributário e societário atinentes à questão, ao final concluindo pela possibilidade de responsabilização tributária do conselheiro de administração, desde que presentes os requisitos elementares à aplicação da norma de responsabilização.

Palavras-chave: responsabilidade tributária; conselho de administração; sociedades anônimas.

1 Introdução

Este artigo pretende discutir as questões que permeiam a responsabilidade tributária do conselheiro de administração da sociedade anônima. O assunto é relevante, pois o conselho de administração vem adquirindo crescente importância na condução das companhias brasileiras, fruto de sua profissionalização e implantação dos mecanismos de governança corporativa.

Nesse sentido, cumpre indagar se o conselheiro de administração, dado o particular papel que exerce no âmbito da gestão administrativa da companhia, pode ser responsabilizado pelos débitos tributários contraídos pela sociedade; e, caso positivo, em quais circunstâncias pode ocorrer tal responsabilização.

* Graduado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), mestre em Direito Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) e mestrando em Direito na Universidade Fumec.

Para responder à questão, inicialmente será realizada uma exposição sobre os elementos caracterizadores da responsabilidade tributária de forma genérica, seguida da análise específica da responsabilidade prevista no Art. 135, III do CTN, expondo as diferentes teorias que buscam interpretar este dispositivo legal.

Após uma breve síntese sobre o conselho de administração nas sociedades anônimas – seu papel, dever e responsabilidade –, será analisada de forma mais aprofundada a aplicação da responsabilidade tributária ao conselheiro de administração, os elementos que a caracterizam e suas especificidades em relação aos demais administradores.

Ao final serão apresentadas conclusões com base em uma análise sintética do que foi visto, sistematizando os conceitos explicados anteriormente.

2 A responsabilidade tributária – considerações gerais

A responsabilidade tributária decorre da previsão legal que imputa a um sujeito o dever de pagar tributo. Encontra-se estritamente relacionada ao princípio da legalidade tributária, descrito no Art. 150, I da Constituição Federal, que determina a impossibilidade de exigir tributo sem lei que o estabeleça. É dizer, portanto, que a responsabilidade tributária decorre de uma obrigação *ex lege*¹.

Com efeito, a obrigação tributária, segundo Nunes (2012, p. 8), é o vínculo no “qual o sujeito ativo, com base exclusivamente na legislação tributária, pode exigir do sujeito passivo o cumprimento de uma prestação tributária positiva ou negativa”.

O sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa que exige o cumprimento da prestação – de forma genérica, o órgão estatal². O sujeito passivo é aquele sobre o qual recai a obrigação. Em outras palavras, de quem é cobrado o pagamento do tributo.

Conforme ressaltado por Lage (2012), a tributação, em regra, recai sobre os contribuintes de direito, aqueles sujeitos que mantêm relação direta e pessoal com o fato gerador da obrigação tributária, seja esta principal ou acessória³.

Ocorre que nem sempre a tributação recairá somente sobre o contribuinte. Ela pode incidir sobre o responsável tributário, cognominado sujeito passivo indireto da obrigação tributária. Este é o terceiro que não deve o tributo a seu próprio título, mas sim em razão de imputação legal, nos termos previstos nos Arts. 121 e 128 da Lei n. 5.172/1966, do CTN:

¹ Nesse sentido, a responsabilidade tributária diverge da responsabilidade civil, e com ela não pode ser confundida. Conforme explica Assis (2006, p. 37-38), “a responsabilidade civil advém de um ato ilícito e do respectivo dever reparatório, enquanto a responsabilidade tributária encontra origem necessariamente em uma previsão legal”.

² Referimo-nos, de forma genérica, à União, aos Estados e aos Municípios, mas também são considerados sujeitos ativos da obrigação tributária a OAB, Sindicatos, entre outros.

³ Nos termos do Art. 113 da Lei n. 5.172/1966, do CTN, a obrigação tributária é principal ou acessória. A primeira surge com a ocorrência do fato gerador, e a segunda tem por objeto as prestações previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Coelho (apud NUNES, 2012, p. 11) sumariza que o "sujeito passivo é denominado pela lei tributária como contribuinte quando ele mesmo realiza o fato gerador da obrigação tributária". Não sendo o realizador direto do fato gerador, mas sendo-lhe imputado o dever de satisfazer o crédito tributário, o sujeito passivo será denominado responsável tributário.

A diferenciação entre contribuinte e responsável tributário leva a duas possíveis definições de responsabilidade tributária, uma ampla e outra restrita.

A responsabilidade tributária em sentido amplo refere-se à admissão do "sujeito que realizou a prescrição normativa na relação jurídica tributária, constituindo um vínculo obrigacional do sujeito passivo em adimplir a prestação tributária ao Fisco" (SANTOS FILHO, 2009, p. 110). Portanto, concede-se ao Fisco o direito de exigir de determinada pessoa o adimplemento da obrigação tributária, independente de sua caracterização como contribuinte.

A responsabilidade tributária *stricto sensu* "é aquela que diz respeito a pessoas que não tem relação direta e pessoal com o fato imponível" (RIBEIRO FILHO, 2011, p. 117), ou seja, exclui a figura do contribuinte e refere-se somente ao sujeito passivo indireto, o responsável tributário.

Neste artigo interessa a responsabilidade tributária *stricto sensu*, pois será ela a incidir sobre os administradores das companhias.

A responsabilidade tributária *strictu sensu* pode se dar por transferência ou por substituição. Esclarece Braga Junior (2005, p. 454) que "a transferência ocorre quando, embora existindo o contribuinte, o legislador decide atribuir também ao responsável tributário o dever de adimplir a obrigação tributária, em razão de eventos posteriores ao seu surgimento". Por sua vez, a substituição ocorre quando o legislador define a hipótese de incidência tributária atribuindo prontamente ao responsável tributário o dever de pagar, ou seja, o responsável tributário é o contribuinte de fato.

A diferenciação entre a responsabilidade "por transferência" e "por substituição" leva-nos a compreender melhor a norma contida no Art. 135, III do CTN, vista no tópico seguinte.

3 A responsabilidade tributária prevista no Art. 135, III do CTN

Assim estabelece o Art. 135, III do CTN:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes as 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.

Percebe-se que os administradores de pessoas jurídicas de direito privado podem ser chamados a responder pelo débito tributário na figura do responsável tributário. No entanto, a forma como ocorre a atribuição dessa responsabilidade suscita alguns questionamentos.

Com efeito, Ribeiro Filho (2011, p. 122) expõe que a utilização do termo “pessoalmente responsável” no *caput* do Art. 135 do CTN suscita divergência. Dado que sua conceituação é vaga e inexata, surgem diferentes teorias dispostas a definir a que tipo de responsabilidade do administrador se refere a norma. Nos concentraremos nas duas teorias mais utilizadas pela doutrina e jurisprudência.

A teoria adotada pela parte majoritária da doutrina entende que a responsabilidade descrita no Art. 135 seria por substituição, ou seja, nem solidária, nem subsidiária, mas exclusiva do administrador. Sabbag (apud RIBEIRO FILHO, 2011, p. 124) assim a define:

Em geral, o contribuinte aqui é vítima de atos abusivos, ilegais ou não autorizados, cometidos por aqueles que o representam, razão pela qual se procura responsabilizar pessoalmente tais representantes, ficando o contribuinte, em princípio, afastado da relação obrigacional. De fato, no artigo 135 do CTN, a responsabilidade se pessoaliza, ou seja, torna-se plena, rechaçando o benefício de ordem e fazendo com que o ônus não recaia sobre o contribuinte, mas pessoalmente, sobre o responsável citado quando houver (I) excessos de poderes ou (II) infração da lei, contrato social ou estatutos.

É dizer, portanto, que na hipótese do Art. 135 do CTN a companhia não haveria de responder pelo débito tributário, já que se caracteriza como vítima do ato ilícito praticado pelo administrador. O administrador, como responsável tributário por substituição, responderia diretamente pela integralidade da obrigação, sem que se fale em benefício de ordem.

A segunda teoria, adotada por parte minoritária da doutrina, mas amparada pelo entendimento pacificado do Superior Tribunal de Justiça (STJ) (RIBEIRO FILHO, 2011, p. 135), é de que o Art. 135 do CTN determina a responsabilidade subjetiva e solidária entre o administrador e a pessoa jurídica contribuinte.

De acordo com essa teoria, a responsabilidade do administrador é por transferência, e não por substituição, significando que, embora o administrador seja responsável, a empresa também o é, de forma solidária. Isso porque a exclusão da responsabilidade do contribuinte somente poderia ocorrer de forma expressa, o que

não se depreende da lei. Além disso, tratando-se de responsabilidade por transferência, implicaria na solidariedade entre os envolvidos.

A adoção de uma ou outra teoria tem evidentes implicações práticas ao administrador. A principal delas é que, ao adotar-se a primeira, que considera que a responsabilidade prevista no Art. 135 é pessoal por substituição, todo o aparato executório do Fisco voltar-se-á ao administrador, deixando a pessoa jurídica e seus bens fora de alcance.

No caso de adoção da segunda teoria, que considera que a responsabilidade seria por transferência, tanto o administrador quanto a pessoa jurídica respondem pelo débito concomitantemente, de forma solidária, isto é, a integralidade da dívida pode ser cobrada de qualquer um deles. Do ponto de vista do administrador, essa teoria lhe seria favorável, já que, em regra, o patrimônio da pessoa jurídica é mais robusto e frequentemente será mais eficaz ao Fisco buscar o ressarcimento junto à companhia – que, evidentemente, poderia acionar o administrador posteriormente, por meio de uma ação de regresso.

Independente da teoria que se adote, há uma conclusão comum às duas: o administrador somente será considerado responsável tributário se verificada a sua participação em atos com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto, conforme expressamente determinado na norma tributária. Ou seja, o mero não recolhimento de tributos pela companhia não gera responsabilidade ao administrador⁴, devendo ser comprovada sua culpa ou dolo na prática de ato ilícito.

Esta conclusão é suficiente para passar à análise da aplicação da responsabilidade tributária prevista no Art. 135 do CTN ao conselheiro de administração nas sociedades anônimas.

4 O conselheiro de administração nas sociedades anônimas

As sociedades anônimas são organizações sociais formadas por diferentes órgãos, dispostos em uma estrutura hierarquizada de acordo com a função e papel desempenhado por cada um, especificado pela lei e pelo sistema jurídico da companhia (suas normas de regência, notadamente seu estatuto). A esse respeito, Lamy Filho e Pedreira (2009, p. 775-776) expressam:

A organização social criada pelo contrato de companhia (v. § 7º) é um sistema de ação coletiva, ou conjunto organizado de atos de diversos agentes (os acionistas e os ocupantes dos papéis dos órgãos da companhia), e órgãos da companhia são os subconjuntos de papéis desse sistema com funções especializadas definidas normativamente pelo sistema jurídico da companhia (v. § 6º). [...]

⁴ Assim prevê a Súmula 430 do STJ: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

A estrutura da companhia, como a de qualquer outro grupo social em que ação dos membros é orientada para objetivo ou fim comum, é hierarquizada: é um sistema de órgãos e papéis sociais organizados normativamente, que compreende relações de subordinação – os ocupantes de alguns órgãos ou cargos exercem poder sobre os de outros, que têm o dever de cumprir as ordens recebidas.

O poder hierárquico, próprio desse tipo de estrutura, é a capacidade de determinar e fiscalizar a ação ou comportamento dos ocupantes do órgão ou cargo subordinado.

O conselho de administração é um dos órgãos de administração necessariamente presentes na estrutura das sociedades anônimas abertas, tendo em vista o disposto no Art. 138, §2º da Lei n. 6.404/76⁵.

No caso das sociedades anônimas fechadas, não há obrigatoriedade da instalação do conselho de administração, embora seja esta a prática adotada por muitas delas como técnica de gestão moderna, atendendo às necessidades competitivas do mercado e aos preceitos da boa governança corporativa.

Conforme bem destacado por Adamek (2009, p. 18), o sistema dualista, caracterizado pela existência de dois órgãos de administração (diretoria e conselho de administração), segrega as atividades de gestão e de tomada de decisões estratégicas, prática que é atualmente reconhecida como pautada nos melhores princípios da boa administração⁶.

Portanto, a tendência é que as companhias que adotam uma gestão profissional, ainda que não se constituam como sociedades anônimas abertas, adotem o sistema dualista de administração, que pressupõe a presença do conselho de administração.

No organograma mais comumente utilizado para representar tal realidade, o conselho de administração é retratado como hierarquicamente inferior à assembleia geral, que elege seus membros, mas superior à diretoria, já que uma de suas competências é a de eleição e destituição dos diretores, bem como determinação de suas atribuições, conforme estabelece o Art. 142, II da Lei n. 6.404/76. Igualmente, é sua atribuição a fiscalização dos atos dos diretores.

O Art. 142 da Lei n. 6.404/76 e seus incisos elencam as demais competências do conselho de administração. Não se trata de lista fechada, pois o estatuto da companhia poderá prever matérias adicionais para deliberação do conselho.

É atribuição do conselho de administração “fixar a orientação geral dos negócios da companhia” (Art. 142, I), mas a representação da companhia ou a execução de atos operacionais de gestão são atribuições da diretoria, o que altera de modo categórico o entendimento acerca das hipóteses de responsabilidade dos membros do conselho de administração.

⁵ Art. 138. A administração da companhia competirá, conforme dispuser o estatuto, ao conselho de administração e à diretoria, ou somente à diretoria. § 2º As companhias abertas e as de capital autorizado terão, obrigatoriamente, conselho de administração.

⁶ O sistema monista, por outro lado, é aquele no qual “a administração da companhia é atribuída somente a um órgão, a diretoria, que elege, dentre os seus membros, uma pessoa, denominada de diretor-presidente ou outro título qualquer, à qual são delegadas certas atribuições específicas, mas sem constituir de per si órgão diverso daquele do qual provém e pertence” (ADAMEK, 2009, p. 17-18).

Embora haja clara distinção nas funções dos dois, tanto a diretoria quanto o conselho de administração integram os chamados órgãos de administração da companhia. Por tal motivo, estão submetidos ao regime comum dos administradores, estabelecido nos Arts. 145 a 159 da Lei n. 6.404/76. Em regra geral, portanto, os membros de tais órgãos atendem aos mesmos requisitos de deveres e responsabilidades, à parte algumas previsões específicas a conselheiros e diretores.

O mesmo rol de deveres e responsabilidades traz dificuldade à compreensão da separação das funções e do papel desempenhado por conselheiros e diretores, notadamente quando se verifica a subordinação dos diretores para com o conselho, que além de fiscalizar os atos da diretoria, é também responsável pela escolha de seus dirigentes.

Portanto, a aplicação das normas de responsabilidade aos administradores das companhias, notadamente no que concerne à responsabilidade civil delimitada na lei societária, deve ser acompanhada de uma análise minuciosa da função diferenciada exercida por cada órgão de administração e cada um de seus membros, conforme ressalta Lamy Filho e Pedreira (2009, p. 1.094):

“Todavia, é de capital importância que a aplicação dos dispositivos referentes a deveres e responsabilidades dos administradores não se dê mecanicamente, sem interpretação razoável, à luz das estruturas, modalidades e atividades dos órgãos da administração e, mais ainda, do mundo real, para se evitar os excessos utópicos a que se refere a exposição de motivos.

Especificamente quanto ao conselho de administração, devem-se levar em conta dois fatores: 1. sua função estratégica de direcionamento geral da companhia, não se incumbindo da execução operacional e gestão rotineira; e 2. seu caráter plural e colegiado, com a presença de indivíduos de diferentes formações e conhecimentos. Com efeito, Lamy Filho e Pedreira (2009, p. 1095-1096) assentam que:

[...] deve-se compreender que o conselho de administração é um órgão que não se incumbe da administração ordinária da companhia, menos ainda de seu dia-a-dia. Sua atuação, embora permanente, é parcial e seus membros não possuem, em regra, poderes individuais, nem de representação da companhia.

[...]

A exposição de motivos do anteprojeto, ao justificar a adoção da deliberação colegiada no conselho de administração, deixa claro, de um lado, que essa forma de poder decisório é a mais adequada, dado que, ao menos nas grandes companhias, “ninguém pode deter todos os conhecimentos necessários às deliberações” e deixa implícito, por outro, que a composição desejável do conselho de administração compreende membros de variadas formações, experiências e especialidades, que unirão suas expertises para a mais eficiente orientação geral dos negócios da companhia e demais manifestações que devam fazer.

Tal ponto deve ser observado ao se analisar a responsabilidade e o cumprimento de certos deveres impostos aos administradores, pois que a formação específica de cada um, à medida que não os desqualifiquem para o exercício do cargo, deve ser considerada para apurar a infração ou a falta de gestão, mais especificamente quanto ao dever de diligência.

Segundo GOWERS (1997, p. 599), os deveres são sempre individuais, ainda que o administrador integre órgão coletivo. O dever não é do órgão, mas do administrador.

A estrutura dualista na administração não pode ser ignorada, sob pena de afugentar pessoas capazes, honestas e competentes, de aceitarem participar do conselho de administração, por conta da eventual extensão dos deveres e responsabilidades dos administradores a excessos utópicos, que tomaria o risco da posição inaceitável à luz das contrapartidas que teriam no exercício do cargo e culminaria por desvirtuar, por completo, a estrutura do conselho de administração. Esses preceitos devem pautar a atuação do intérprete e do aplicador da lei, nesse particular.

Esclarecidos o papel do conselho de administração das sociedades anônimas, seus deveres e responsabilidades, será analisada sua responsabilização por débitos tributários contraídos pela companhia.

5 A aplicação da responsabilidade tributária ao conselheiro de administração da sociedade anônima

Santos Filho (2009) assevera que o Art. 135, III do CTN é composto por dois fundamentos: o elemento pessoal e o elemento fático.

O primeiro refere-se ao sujeito considerado responsável detentor de poder decisório na administração da sociedade, não se limitando, a norma, à expressão literal dos cargos ali descritos, quais sejam, “os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado” (SANTOS FILHO, 2009, p. 139). Isso quer dizer que caso o cargo exercido por determinado sujeito não seja formalmente designado como diretor ou gerente, ainda assim, se ele de fato exercer poder decisório na administração da companhia, será considerado administrador.

O segundo elemento refere-se à caracterização da conduta praticada com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, bem como tais condutas tenham sido praticadas no período de exercício dos atos de administração pelo indivíduo.

Assim, cabe indagar se o conselheiro de administração da sociedade anônima possui, ou pode possuir, a depender do caso, as características pessoal e fática descritas acima, pois é a presença desses dois elementos que determina a possibilidade da atribuição da responsabilidade tributária prevista no Art. 135, III do CTN.

Quanto ao primeiro elemento, é indubitável sua caracterização, por força do que dispõem os artigos 138 e 139 da Lei n. 6.404/76:

Art. 138. A administração da companhia competirá, conforme dispuser o estatuto, ao conselho de administração e à diretoria, ou somente à diretoria.

Art. 139. As atribuições e poderes conferidos por lei aos órgãos de administração não podem ser outorgados a outro órgão, criado por lei ou pelo estatuto.

Embora o Art. 135, III do CTN não faça menção expressa ao conselheiro de administração, este poderá se equiparar aos diretores ou gerentes na categoria de administrador da companhia por força do que dispõe a legislação societária. A aplicação ao conselheiro de administração, nesse caso, ocorre por analogia, previsão contida no Art. 108, I do CTN⁷.

Nem se poderia falar da exceção contida no § 1º do Art. 108, que determina que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”. No presente caso, a aplicação analógica implica somente em atribuir a responsabilidade tributária a sujeito que ocupa cargo que não é nominado literalmente na norma. Não há cobrança de tributo não previsto em lei.

Vale destacar que Martins (1997) possui entendimento oposto, entendendo que o conselheiro de administração não pode ser responsabilizado tributariamente, tendo em vista que o Art. 135, III do CTN não lhe faz referência, mencionando somente o gerente, diretor ou procurador. Valeriam à aplicação da lei tributária os princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei formal, o que impediria o juízo analógico pretendido.

Respeitosamente divergimos, pois além do Art. 108, I do CTN permitir a aplicação da analogia na interpretação da norma tributária, o entendimento exposto permitiria a ocorrência de situações indesejáveis e descabidas, posto que bastasse à companhia a criação de uma nomenclatura de cargo não previsto na lei tributária para que o sujeito ocupante de tal cargo se isentasse de qualquer responsabilidade.

Em suma, o conselheiro de administração é considerado administrador, preenchendo os requisitos do elemento pessoal para fins de aplicação do Art. 135, III do CTN.

Resta analisar o elemento fático, referente à possibilidade de exercício da conduta descrita na norma. O Art. 135 menciona que as obrigações tributárias devem ser “resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Brito (apud NUNES, 2012, p. 23) explica da seguinte forma:

Sendo assim, a violação a lei societária pode ocorrer, dando azo à responsabilização do sócio-gerente ou diretor, em dois momentos distintos. O primeiro, quando o fato gerador é praticado pelo diretor ou sócio-gerente fora de suas funções, extrapolando os limites impostos pelos atos constitutivos ou pela lei societária. É o caso, por

⁷ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia;

exemplo, do sócio-gerente que realiza operação mercantil vedada pelo contrato social. O segundo, quando embora o fato gerador tenha sido realizado pela pessoa jurídica, a dívida tributária não for adimplida em virtude de ato contrário à lei societária praticado pelo diretor ou sócio-gerente, como é o caso da liquidação irregular da sociedade, do desvio de recursos desta para a pessoa natural do diretor ou quaisquer outros atos que, no dizer de Misabel Abreu Machado Derzi, embora praticados em nome do contribuinte, são contrários aos seus interesses.

Portanto, o dispositivo legal faz clara referência à prática de ato *ultra vires*, pois são atos realizados com infração ao sistema legal que rege a companhia, ou seja, a lei societária e seu estatuto. Silva (2007, p. 121) conceitua o ato *ultra vires* da seguinte maneira:

O objeto social incorpora a atividade e o lucro, sendo considerado *ultra vires* o ato praticado pelo administrador em desrespeito a um desses elementos. O ato *ultra vires* também será aquele em desacordo com os poderes dos administradores, estabelecidos no Estatuto Social, no capítulo da administração, bem como aquele ato dispensável à realização do objeto social que não esteja implícito nos poderes da administração ou no próprio objeto social ou o ato com abuso de discricionariedade.

Considerando o papel do conselheiro de administração, deve-se avaliar se é possível que ele pratique ato *ultra vires*, já que não lhe cabe a representação da companhia, que é privativa dos diretores⁸, tampouco o exercício direto do ato de gestão, conforme exposto por Quattrini (2014, p. 18):

O Conselho de Administração estabelece as linhas gerais da administração, bem como auxilia na fiscalização da atuação dos diretores. Entretanto, não lhe cabe nenhum ato de gestão da companhia, o que implica limitação quanto a sua área de atuação e, conseqüentemente, quanto a sua responsabilidade.

A resposta encontra-se nas atribuições, deveres e responsabilidades imputados ao Conselho de Administração por força da legislação societária, notadamente a determinação de eleição e fiscalização dos diretores. Nesse sentido, a exposição de Eizirik (apud SILVA, 2007, p. 133):

a) Os diretores, por integrarem um órgão não coletivo de administração, manifestando individualmente sua vontade, de maneira plenamente eficaz, desde que dentro de suas atribuições legais e estatutárias, respondem também individualmente pelo uso inadequado de seus poderes e pelas infrações à lei ou ao Estatuto; b) os membros do conselho de administração, cuja vontade somente pode ser manifestada de forma coletiva, para que seja eficaz, têm uma responsabilidade colegiada; c) daí decorre, salvo conluio ou negligência, nenhum diretor é responsável pelos atos de outro diretor, ao passo que, nas decisões do conselho de administração, a responsabilidade será

⁸ Isso ocorre por força do disposto no Art. 138, §1º da Lei n. 6.404/76.

sempre de todos os membros, salvo se os discordantes, nos termos do Art. 158, §1º, da Lei das S.A. fizerem consignar sua divergência; d) do caráter coletivo da responsabilidade dos membros do conselho de administração, bem como da natureza de suas funções, que não compreendem a representação e a gestão dos negócios da companhia, decorre a responsabilidade dos conselheiros pelos atos praticados por diretores e que não chegam a seu conhecimento, de tal que não são eles responsáveis por tais atos, salvo se com eles forem coniventes, se negligenciaram em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixarem de agir para impedir sua prática; e) por outro lado, os membros do conselho de administração são responsáveis pela eleição de diretor cuja inidoneidade poderia ter sido apurada ao tempo de sua eleição, bem como pela manutenção no cargo de inidôneo ou incompetente; f) serão igualmente responsáveis os membros do conselho de administração por culpa *in vigilando*, caso não fiscalizem a gestão dos diretores, nos limites de suas atribuições de controle de legitimidade dos atos da diretoria; por outro lado, não lhes pode ser imputada a responsabilidade por atos dos diretores que não sejam do seu conhecimento, ou que apresentem difícil constatação.

Assim, o conselheiro poderá ser responsabilizado tributariamente por culpa *in vigilando* ou *in eligendo*⁹ dos diretores da companhia, tendo em vista que tais condutas implicam infringir a lei, pois assim prevê o Art. 142, II e III da lei das sociedades anônimas:

Art. 142. Compete ao conselho de administração:

II - eleger e destituir os diretores da companhia e fixar-lhes as atribuições, observado o que a respeito dispuser o estatuto;

III - fiscalizar a gestão dos diretores, examinar, a qualquer tempo, os livros e papéis da companhia, solicitar informações sobre contratos celebrados ou em via de celebração, e quaisquer outros atos; [...].

Desse modo, a responsabilidade tributária poderá recair sobre o membro do conselho de administração da companhia ainda que o conselheiro não tenha praticado ato comissivo, mas omissivo, constituído pela falha no seu dever de fiscalizar os atos da diretoria. Nisto inclui-se a responsabilidade do conselheiro por atos anteriores ao seu mandato, caso seja negligente em comunicar fatos irregulares à Assembleia Geral, nos termos do §4º do Art. 158 da lei das sociedades anônimas¹⁰.

Há um evidente perigo nesse entendimento: o de que o conselheiro acabe por ser responsável por todo e qualquer ato da diretoria. Por tal motivo, deve-se anotar

⁹ "Como regra, somos responsáveis somente por nossas atitudes. Mas há momentos em que um indivíduo pode responder por danos provocados pela conduta de outra pessoa. Isso ocorrerá, sempre que faltarmos com o dever de bem vigiar ou escolher. São hipóteses de culpa *in vigilando* e *in eligendo*, respectivamente." (FIUZA, 2010, p. 746).

¹⁰ § 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.

que o conselho de administração é órgão estratégico da gestão da companhia, envolvendo-se em questões de maior relevo, não podendo ser responsável por todo e qualquer ato tomado pela diretoria executiva.

Assim, não podem ser atribuídos ao conselheiro atos dos quais não tenha conhecimento e nem deveria tê-lo. Da mesma forma, atos tomados de forma sorrateira, escondidos da alta administração da companhia, tampouco são de sua responsabilidade.

Isso porque o elemento fático do Art. 135 do CTN implica que somente a obrigação tributária resultante da conduta (comissiva ou omissiva) praticada pelo administrador poderá ser-lhe atribuída. Conforme explica Lage (2012, p. 366-367):

As obrigações devem ser “resultantes” de atos praticados com excesso de poderes ou infrações: ponto pouco explorado é o de o dispositivo legal em questão limitar, em seu caput e inciso III, a responsabilidade dos gestores nas obrigações tributárias especificamente resultantes de seus atos. Portanto, não seriam todas as obrigações tributárias que poderiam ser cobradas automaticamente dos representantes legais e administradores das pessoas jurídicas, mas sim, exclusivamente, aquelas que adviessem de seus atos omissivos ou comissivos.

Portanto, o juízo acerca da atribuição da responsabilidade tributária ao conselheiro deve ser feito de forma ponderada e caso a caso, considerando inclusive o grau de *expertise* de cada conselheiro. Explica Quattrini (2014, p. 19):

Ainda, há de se considerar as expertises de cada conselheiro, ou seja, a análise do cumprimento de um dever por um membro do conselho de administração, em especial do dever de diligência, deve ser verificada sob tal prisma. Por exemplo, um advogado, membro de um conselho de administração, terá padrão de análise de conduta mais rigoroso quando a deliberação envolver a aprovação de um contrato. Entretanto, terá padrão de análise de conduta mais flexibilizado se a deliberação envolver questão técnica de engenharia.

É dizer, portanto, que é possível a caracterização do elemento fático descrito no Art. 135 a somente parte dos conselheiros de administração que participaram de uma mesma deliberação, com base na análise subjetiva do que se poderia exigir de cada um, considerando a natureza da decisão, as informações disponíveis e a área de formação e especialidade do conselheiro.

Com efeito, embora via de regra a responsabilidade do conselho de administração seja coletiva, a conduta de cada conselheiro é individual e sua responsabilidade deve ser apurada na conformidade de sua contribuição à decisão colegiada que implicou no ato irregular, ou de sua omissão para a continuidade da irregularidade. Expõe Adamek (2009, p. 23):

Dentro desse contexto operativo, a responsabilidade dos titulares do conselho de administração é sempre responsabilidade coletiva, própria da administração colegial, adiante referida [...]. Convém aqui registrar que não se trata de responsabilidade

objetiva: a solidariedade porventura resultante de ato de administração colegial não decorre do só fato de o conselheiro integrar o órgão, mas apenas pode resultar de sua própria contribuição para a tomada da deliberação ou de sua própria omissão na ação de providências para impedir ou atenuar as consequências danosas do ato colegial. Por isso, não julgamos correto afirmar que a responsabilidade coletiva é sempre solidária [...].

No caso da responsabilidade tributária não há necessariamente solidariedade entre os membros do conselho de administração. Com efeito, o Art. 124 do CTN estabelece que são solidariamente obrigadas “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. Esta hipótese não se configura automaticamente entre os conselheiros, ou entre os conselheiros e os dirigentes da companhia, já que nem sempre terão interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da obrigação tributária.

Estabelece ainda o Art. 124 que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”. O Art. 135 do CTN não faz menção expressa à solidariedade, não sendo aplicável tal dispositivo.

Da não caracterização automática de solidariedade e da necessidade de apuração individual da conduta dos membros do conselho de administração decorre a importância que a responsabilidade tributária seja atribuída pelo Fisco somente após procedimento administrativo com observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa¹¹.

Com efeito, após a inclusão do administrador na Certidão de Dívida Ativa, esta goza de presunção de liquidez e certeza, apta a gerar graves efeitos imediatos de constrição em seu patrimônio – ainda que, ao final de eventual procedimento judicial de execução, seja eximido da responsabilidade.

Infelizmente, de forma geral, a postura de cautela não é adotada pelo Fisco que, segundo Santos (2011, p. 42), tem “indiscriminadamente, sem observância dos requisitos observados no CTN, incluído o nome do sócio, administrador e representante de pessoa jurídica na Certidão de Dívida Ativa”.

Nesse sentido, a responsabilidade tributária imputada de forma indiscriminada aos administradores das companhias representa posição de hostilidade às companhias e, conseqüentemente, ao desenvolvimento econômico, posto que imponha carga excessiva de riscos a quem assume as funções de administração.

.....
¹¹ A esse respeito, é importante observar a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na RE 608426 – PR (BRASIL, 2011): “Em relação ao Art. 5º, LV da Constituição, observo que os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). Por outro lado, a decisão administrativa que atribui sujeição passiva por responsabilidade ou por substituição também deve ser adequadamente motivada e fundamentada, sem depender de presunções e ficções legais inadmissíveis no âmbito do Direito Público e do Direito Administrativo. Considera-se presunção inadmissível aquela que impõe ao sujeito passivo deveres probatórios ontologicamente impossíveis, irrazoáveis ou desproporcionais, bem como aquelas desprovidas de motivação idônea, isto é, que não revelem o esforço do aparato fiscal para identificar as circunstâncias legais que permitem a extensão da relação jurídica tributária”.

6 Conclusão

No presente artigo foram discutidas as questões que envolvem a responsabilização tributária do conselheiro de administração da sociedade anônima.

É possível concluir que são duas as principais teorias acerca da previsão contida no Art. 135, III do CTN. A primeira, adotada majoritariamente pela doutrina, considera que a responsabilidade se dá por substituição, recaindo exclusivamente sobre o administrador. A segunda, adotada pela doutrina minoritária, mas aceita de forma pacífica pelo STJ, entende que a responsabilidade se dá por transferência, recaindo sobre o administrador e a companhia, de forma solidária.

O Art. 135, III do CTN fundamenta-se sobre dois pilares: o elemento pessoal e o elemento fático. O elemento pessoal é constituído pelo poder decisório atribuído ao sujeito na administração da companhia, independente de seu cargo ser mencionado de forma literal na norma tributária. O elemento fático estabelece-se pela caracterização de ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Assim, o conselheiro de administração de sociedade anônima pode ser responsabilizado tributariamente, pois: 1. exerce função administrativa da companhia; e 2. pode atuar em desacordo às normas societárias já que, embora não seja responsável pela execução direta de atos de gestão, é responsável pela eleição e fiscalização de atos dos diretores, podendo incorrer em culpa *in vigilando* ou *in eligendo*.

Por fim, destaca-se que a responsabilidade tributária do Art. 135 do CTN não é solidária, devendo ser atribuída de forma individual ao membro do conselho de administração, analisadas as condições particulares de sua deliberação, em procedimento que obedeça ao contraditório e à ampla defesa.

THE TAX LIABILITY OF THE MEMBER OF THE BOARD OF DIRECTORS IN CORPORATIONS

Abstract: This paper analyses the tax liability of the member of the Board of Directors of a corporation. Considering the discussions involving the tax liability provided in Art. 135, III of the National Tax Code (CTN) and the eminently strategic role of the board of directors in corporations, it is relevant to ask whether and under what conditions may the director be liable. Therefore, we present a study of the concepts of corporate and tax law relating to the matter, at the end concluding for the tax liability of the director if present the basic requirements for the application of the liability norm.

Keywords: tax liability; board of directors; corporations.

Referências

- ADAMEK, M. V. von. *Responsabilidade civil dos administradores de S/A (e as ações correlatas)*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ASSIS, E. C. D. *Responsabilidade tributária dos sócios e administradores de empresas*. Dissertação (Mestrado em) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2006.
- BRAGA JUNIOR, S. A. M. Responsabilidade tributária. *Revista Direito e Liberdade*, v. 1, n. 1, jul.-dez., p. 445-466, 2005.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 608426 PR*. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 28 de fevereiro de 2011.
- FIUZA, C. *Direito Civil: curso completo*. 14. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.
- LAGE, T. C. G. B. Breves apontamentos sobre a responsabilidade tributária dos representantes legais e administradores de pessoas jurídicas no direito brasileiro e no direito comparado. *Revista da II Jornada de Direito Tributário da Escola de Magistratura Federal da 1ª Região*, Brasília, p. 361-373, 2012.
- LAMY FILHO, A.; PEDREIRA, J. L. B. (Coord.). *Direito das companhias*. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- MARTINS, I. G. S. Responsabilidade tributária – conselho de administração que não praticou atos de gestão – inaplicabilidade do artigo 135 do CTN à hipótese – outras questões processuais – parecer. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 27, dez., p. 139-150, 1997.
- NUNES, P. A. *Responsabilidade tributária do sócio-administrador*. Art. 135, III do CTN e o ônus da prova [TCC]. Porto Alegre: Ibet, 2012.
- QUATTRINI, L. T. *Os deveres dos administradores de sociedades anônimas abertas: estudo de casos*. São Paulo: Saraiva, 2014.
- RIBEIRO FILHO, E. A. A responsabilidade tributária do sócio administrador, por uma concepção subjetiva e solidária. *Revista da PGFN*, Brasília, v. 1, n. 2, p. 115-138, 2011.
- SANTOS, M. B. A responsabilidade tributária dos sócios e administradores das sociedades. *Revista Mercado Automotivo*, São Paulo, n. 196, p. 42, 2011.
- SANTOS FILHO, I. S. *Responsabilidade tributária dos dirigentes das sociedades limitadas e anônimas*. Dissertação (Mestrado em) – Universidade Cândido Mendes, Rio de Janeiro, 2009.
- SILVA, A. C. *Responsabilidade dos administradores de S/A: business judgement rule*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.