

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

A RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO DIRIGENTE PELO
NÃO PAGAMENTO DE TRIBUTOS

NATÁLIA DE PAIVA MOURA

Rio de Janeiro

2008

NATÁLIA DE PAIVA MOURA

RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO DIRIGENTE PELO NÃO
PAGAMENTO DE TRIBUTOS

Trabalho de conclusão de curso
apresentado à Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Rio de Janeiro,
como requisito parcial para obtenção do
título de Bacharel em Direito.

ORIENTADOR: PROF. DR. THADEU ANDRADE DA CUNHA

RIO DE JANEIRO

2008

Moura, Natália de Paiva.

A responsabilidade pessoal do sócio dirigente pelo não pagamento de tributos / por Natália de Paiva Moura.- Rio de Janeiro, 2008.

87 f. ; 29 cm.

Trabalho de conclusão de curso (monografia) – Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2008.

“Orientação: Prof. Dr. Thadeu Andrade da Cunha.

Bibliografia: f. 86-87.

1. Direito tributário. 2. Responsabilidade tributária. I. Título

CDD 341.39341

NATÁLIA DE PAIVA MOURA

RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO DIRIGENTE PELO NÃO
PAGAMENTO DE TRIBUTOS

Trabalho de conclusão de curso
apresentado à Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Rio de Janeiro,
como requisito parcial para obtenção do
título de Bacharel em Direito.

Data de aprovação: ____/____/____

Banca Examinadora:

Thadeu Andrade da Cunha – Presidente da Banca Examinadora
Prof. Dr. Thadeu Andrade da Cunha – Universidade Federal do Rio De Janeiro -
Orientador

À minha Família.

AGRADECIMENTOS

Bom, primeiramente, quero fazer uma observação, ou melhor, uma objeção, pois não sei se a palavra correta para exprimir o meu sentimento, neste momento, pode se resumir a um mero “agradecimento”.

A minha vida, os meus melhores sentimentos e as minhas conquistas se devem a três pessoas muito especiais: Minha mãe, meu pai e a minha irmã.

A cada dia que eu acordo e a cada problema, frustração ou desilusão, saber que existem essas pessoas me dando amor incondicional, apoio, estrutura e estímulo é a prova maior da existência de DEUS.

Eu sempre tive a certeza de que DEUS existe e, essa certeza se renova, cada vez que eu os encontro e, eles conseguem demonstrar de algum modo, e por mais que às vezes eu ache que não mereça, um imenso carinho e afeto.

Concluir essa etapa da minha vida significa uma conquista e uma vitória incomensurável. E, eu quero deixar bem claro que tudo de bom que eu já fui capaz de fazer ou ainda serei, tem a participação determinante da minha família.

Minha mãe e meu pai são meus exemplos de fortaleza e determinação. Vocês me fazem pensar e refletir o quanto vale a pena ser uma pessoa correta e boa. Vocês conseguem reunir força, garra, superação e ao mesmo tempo muita sensibilidade.

Eu vou ser sempre muito feliz porque levo comigo momentos e inúmeras provas de amor, dedicação, comprometimento e abdicção.

Não se preocupem e nem se culpem, de forma alguma, pois vocês são muito presente, sim. E isso está longe de significar o contato físico e diário, pois vocês estão sempre presentes dentro de mim e podem ter a certeza que essa participação de vocês na minha vida se reflete sempre que eu sou capaz de fazer algo bom e positivo.

Muito obrigada por tudo e, desculpe-me pelas vezes que os decepcionei.

Obrigada ainda à vocês, pois terem me presenteado com a pessoa mais brilhante e amável, minha irmã.

Lu, não sei se você tem idéia da importância que você tem na minha vida. Você é um parâmetro e representa tudo o que eu almejo para mim, é capaz de reunir

responsabilidade, sensibilidade, compreensão e companheirismo. Muito obrigada pela abdicação, pela confiança e pelo apoio. E, me desculpe se eu fui responsável pelo seu amadurecimento precoce.

Eu espero algum dia e de alguma forma ser capaz de retribuir o que você faz por mim. Muito obrigada por desempenhar papéis tão significativos na minha vida.

Quero falar de DEUS, mais um pouco, espero sinceramente nunca me afastar dos seus ensinamentos. E, espero ainda que, mesmo tendo escolhido uma profissão que, a princípio e, em diversas situações, parece não ser possível conciliar com aquilo que é Seu projeto de amor. Que, eu consiga, SEMPRE, na dúvida, ter o discernimento de abdicar e me afastar do caminho errado, por mais que se mostre mais tentador e, consiga me posicionar da forma mais justa e adequada.

Por fim, quero agradecer ao meu professor orientador, Prof. Dr. Thadeu Andrade da Cunha, pela orientação precisa e enriquecedora, fundamental na elaboração deste trabalho.

RESUMO

MOURA, Natália de Paiva. A Responsabilidade Pessoal do Sócio Dirigente pelo Não Pagamento de Tributos. Monografia – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008. 82 p.

Analisa-se a questão da responsabilidade tributária pessoal do sócio dirigente da sociedade limitada e da sociedade anônima nas hipóteses previstas no caput do artigo 135 do Código Tributário Nacional. Para melhor compreensão do tema, será estudado o alcance do dispositivo à luz da jurisprudência e doutrina pátria. E, mais especificamente, será analisado se, o não pagamento de tributos à época devida configura hipótese de responsabilização pessoal do diretor, administrador ou gerente nos termos do artigo 135, III, do CTN.

Palavras- chave: Responsabilidade Tributária; Sócio Dirigente; Pagamento de Tributos.

RÉSUMÉ

MOURA, Natália de Paiva. La Responsabilité Fiscale des Dirigeants. Monographie – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008. 82 p.

Analyse de la question de la responsabilité fiscale personnelle des dirigeants dans les sociétés anonymes et à responsabilité limitée dans les hypothèses prévues au caput de l'article 135 du Código Tributário Nacional. Pour une meilleure compréhension du thème on étudie l'étendue du dispositif selon la doctrine et la jurisprudence brésiliennes. Plus spécifiquement, on analyse si l'inobservation des obligations fiscales au moment de la naissance de l'obligation peut mettre en cause la responsabilité personnelle des dirigeants selon l'article 135, III du CTN.

Mots-clé: Responsabilité fiscale; Dirigeants; Obligation fiscale.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CTN – Código Tributário Nacional

CPC – Código de Processo Civil

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

TRF – Tribunal Regional Federal

CDA – Certidão de Dívida Ativa

Art. – Artigo

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CC/02 – Código Civil de 2002

EC – Emenda Constitucional

IPTU – Imposto Predial Territorial Urbano

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1. SOCIEDADE EMPRESÁRIA: AUTONOMIA PATRIMONIAL	13
1.1 Responsabilidade patrimonial primária e secundária	14
1.2 Responsabilidade dos sócios	15
1.3 Responsabilidade dos sócios em decorrência da espécie societária	16
1.4.1 <u>Nas sociedades limitadas</u>	18
1.4.2 <u>Nas sociedades anônimas</u>	19
1.5 Responsabilidade extraordinária - violação de lei	20
1.5.1 <u>Imputação da responsabilidade extraordinária</u>	20
2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	24
2.1 Contribuinte	24
2.2 Responsável	25
2.2.1 <u>Natureza jurídica do dever jurídico do responsável</u>	28
2.3 Responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN	31
2.3.1 <u>Responsabilidade solidária – subsiste responsabilidade do contribuinte: responsabilidade do dirigente não exclui a da sociedade</u>	32
2.3.2 <u>Responsabilidade tributária substitutiva</u>	34
2.3.2.1 <i>Responsabilidade por substituição subjetiva: justificativa com o art. 134 do CTN</i>	37
2.3.2.2 <i>Empresa tem que ser inocente</i>	38
2.4 Inciso III “os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”	40
2.4.1 <u>Sócio</u>	40
2.4.2 <u>Sócio dirigente</u>	41
3. ATOS QUE CARACTERIZAM CONTRARIEDADE À LEI OU EXCESSO DE PODERES	44
3.1 Interpretação literal do art. 135	44
3.1.2 <u>Dissolução irregular</u>	46
3.2 Interpretação extensiva do artigo 135, CTN	48

3.3 Falência	49
3.4 IPI e Imposto de Renda retido na fonte e Contribuição Previdenciária.....	50
3.5 Contribuição ao FGTS, inaplicabilidade do art. 135, III	51
3.6 Não pagamento de tributos	52
4. NÃO PAGAMENTO DE TRIBUTOS. CONSTITUI INFRAÇÃO À LEI?.....	53
4.1 Evolução jurisprudencial.....	53
4.2 Art. 135, CTN – Responsabilidade subjetiva – dolo	54
4.3 O art. 135 do CTN faz referência à lei comercial.....	57
4.4 Artigo 135, I do CTN: Mais um argumento para não se admitir o não pagamento de tributos	61
4.5 Não pagamento de tributos: não é infração à lei, segundo interpretação literal do art. 135, III do CTN	62
5. ASPECTOS PROCESSUAIS.....	65
5.1 Sujeito passivo	65
5.2 Responsável deve constar da certidão de dívida ativa?	67
5.2.1 <u>Violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa</u>	68
5.3 Redirecionamento.....	70
5.4 Responsabilidade é atribuída a quem estava à época do fato gerador.....	73
5.5 Do ônus da prova.....	75
5.5.1 <u>Indício de dissolução irregular – inversão do ônus da prova</u>	79
CONCLUSÃO	82
REFERÊNCIAS	86

INTRODUÇÃO

A regra contida no artigo 135, III do Código Tributário Nacional tem sido amplamente discutida no cenário tributário nacional. Isso porque, estabelecer o alcance do dispositivo em tela, consiste em definir as hipóteses em que se admite a responsabilização pessoal do sócio dirigente.

A praxis forense tem demonstrado que as Procuradorias das Fazendas têm se utilizado do dispositivo para incluir no pólo passivo das execuções fiscais, o diretor, gerente ou representante da empresa que se encontra em mora quanto ao pagamento do tributo.

O objeto de estudo desta monografia consiste na análise do alcance do disposto no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional à luz da jurisprudência e doutrina pátria. E na verificação se, o não pagamento de tributos à época devida, configura uma hipótese de responsabilização pessoal do sócio dirigente a fim de possibilitar o redirecionamento do executivo fiscal.

O primeiro capítulo apresenta uma análise genérica sobre a responsabilidade dos sócios em razão dos tipos societários a que pertencem, mais especificamente, nas duas espécies societárias cuja responsabilidade dos sócios é limitada, quais sejam: a sociedade limitada e a sociedade anônima. Em seguida, são identificadas as hipóteses em que se admite a extensão da responsabilidade do sócio para além daquela prevista no contrato social, no estatuto, e nas leis comerciais que regulamentam esses tipos societários.

O capítulo segundo deu-se ao estudo da responsabilidade tributária do sócio. Mais especificamente, as hipóteses previstas no caput do artigo 135 do Código Tributário Nacional, e a natureza da responsabilidade pessoal do sócio dirigente. O passo posterior consistiu na definição das pessoas que podem vir a ser pessoalmente responsabilizadas, nos termos do inciso III do artigo 135 do CTN.

O capítulo terceiro tratou da análise do alcance do disposto no caput do art. 135 do CTN. São apresentadas as situações que, segundo a doutrina e a jurisprudência têm configurado hipóteses capazes de possibilitar a responsabilização do sócio dirigente, por

serem compreendidos como atos “com excesso de poderes, infração à lei, contato social e estatuto”.

No capítulo seguinte, discute-se uma situação em específico. Analisa-se se, o não pagamento do tributo no prazo, por tratar-se de infração à lei tributária, possibilitaria a responsabilização dos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídicas de direito privado nos termos do artigo 135, provocando, assim, o citado redirecionamento da execução fiscal.

E, por fim, levando-se em consideração que, os acontecimentos previstos nos artigo em comento possuem grande repercussão no aspecto processual, por dizerem respeito às garantias do credor de receber seus créditos tributários. No quinto, e último, capítulo analisou-se a repercussão processual a partir da definição da figura do responsável, figura esta que passará a ocupar o pólo passivo da ação de execução fiscal.

1. SOCIEDADE EMPRESÁRIA: AUTONOMIA PATRIMONIAL

A sociedade, desde que, tenha seus atos constitutivos regularmente arquivados na Junta Comercial adquire personalidade jurídica, passa a se diferenciar da figura de seus sócios e, passa a ter nome, domicílio, nacionalidade e patrimônio distintos da de seus membros.

Personalidade Jurídica, para Ricardo Negrão,

“é uma ficção jurídica, cuja existência decorre da lei. (...) Entretanto, para efeitos jurídicos e, leia-se, para facilitar a vida em sociedade, concede-se a capacidade para uma entidade puramente legal subsistir e desenvolver-se no mundo jurídico. Sua realidade, dessa forma, é social, concedendo-lhe direitos e obrigações”.¹

A personalidade jurídica decorre do registro do contrato social ou do estatuto. E, desde a inscrição de seus atos constitutivos no Registro Público das Empresas Mercantis, a cargo da Juntas Comerciais, em se tratando de sociedades empresárias, a sociedade assume capacidade legal para adquirir direitos e contrair obrigações, bens e realizar negócios. Podendo, inclusive, figurar tanto no pólo ativo, quanto passivo nas ações processuais.

A individualidade da pessoa jurídica encontra previsão desde o Código Civil de 1916, que em seu art. 20 previa: “As pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros, possuindo patrimônio distinto do de seus sócios”. E é esse patrimônio que responde primariamente pelas dívidas assumidas pela pessoa jurídica.

Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro² atentam para a importância da personalidade jurídica como um dos pilares de sustentação da livre iniciativa. Desse modo, a autonomia patrimonial e segregação de responsabilidade em relação aos sócios serviriam como estímulo ao desenvolvimento da atividade econômica.

Conforme observa Fredie Didier Jr.

¹ NOGUEIRA, Ricardo José Negrão. **Manual de Direito Comercial e de Empresa**. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2006. v. 1

² SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Responsabilidade Tributária dos Sócios Administradores. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 137

“a personalidade jurídica das sociedades é instrumento fundamental para chamada iniciativa privada, realizando importantíssimo papel na propulsão da atividade econômica – na verdade, o sistema de apropriação privada de bens de produção, como o nosso, se organiza fundamentalmente em empresas”.³

O tema limitação de responsabilidade é reconhecido no mundo jurídico como extremamente relevante, já que esse mecanismo jurídico contribuiu de forma fundamental para o desenvolvimento da economia mundial.

Limitar a responsabilidade do sócio é bom para o desenvolvimento econômico, uma vez que, a separação patrimonial do sócio estimula os agentes econômicos. Ademais, é fundamental para que o empresário queira arriscar uma parcela de seu patrimônio que ele possa limitar os riscos dessa atividade. A situação de incerteza quanto aos limites de responsabilidade criam um desestímulo para o investimento, pelo empreendedor, devido à possibilidade da contaminação patrimonial.

Importante notar que, nem toda sociedade é pessoa jurídica, o Código Civil prevê duas espécies de sociedades não personificadas, são elas: a sociedade em comum e a sociedade em conta de participação. Vale observar ainda que, quanto ao objeto de suas atividades, as sociedades dividem-se em duas grandes categorias: as sociedades simples e as empresárias.

Sociedade empresária é o contrato celebrado entre pessoas jurídicas ou físicas, por meio do qual elas se obrigam reciprocamente a contribuir com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços. Diferentemente da sociedade simples que possui objeto social distinto da atividade própria de empresário e, que poderá incluir a prestação de serviços intelectuais, artísticos, científicos ou literários.

1.1 Responsabilidade patrimonial primária e secundária

³ “Aspectos Processuais da Desconsideração da Personalidade Jurídica”, Reflexos do Novo Código Civil no Direito Processual, obra coletiva coordenada por Fredie Didier Jr. E Rodrigo Mazzei, Slavador, Juspodivm, 2006, p.145

A doutrina aponta quatro princípios que norteiam a responsabilidade patrimonial das pessoas em geral, física ou jurídica. O primeiro deles é o que estabelece que respondem ilimitadamente, de forma primária, as pessoas quando praticam atos próprios, o segundo princípio é o da unidade patrimonial, o terceiro é o da igualdade de tratamento entre os credores comuns do devedor e, por fim, o quarto é aquele que prevê o concurso universal de credores, moldado pela *pars conditio creditorum*.

Assim, as pessoas jurídicas ou físicas quanto às obrigações assumidas, respondem sempre de forma ilimitada com seus bens presentes e futuros, trata-se de responsabilidade patrimonial primária.

Responsabilidade patrimonial secundária é aquela que sujeita outras pessoas e seus respectivos patrimônios às obrigações do responsável primário. E, esse tipo de responsabilidade é a que o sócio assume, nos termos das regras legais, que regem os diversos tipos societários.

Essa posição secundária conferida ao sócio pela lei processual, abre a possibilidade de que sejam excutidos os bens pertencentes à sociedade antes da execução de seus próprios bens. Esse benefício quanto à execução prevista no art. 596 do CPC, em conformidade com as regras que regulam os tipos societários, estabelece que: “os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade senão nos casos previstos em lei; o sócio demandado pelo pagamento da dívida, tem o direito a exigir que sejam primeiro excutidos os bens da sociedade”.

Mister se faz agora analisar a responsabilidade dos sócios em decorrência das espécies societárias a que pertencem, para assim, podermos identificar a responsabilidade que o sócio assume em relação às obrigações assumidas pela sociedade.

1.2 Responsabilidade dos sócios

O atual ordenamento jurídico brasileiro prevê a existência de oito tipos societários, quais sejam: sociedade em comum, em conta de participação, sociedade simples, sociedade em nome coletivo e em comandita simples, a sociedade limitada e, a sociedade anônima e a comandita por ações.

Em relação à responsabilidade dos sócios, as sociedades são classificadas em responsabilidade limitada, ilimitada e mista.

Sociedades de responsabilidade ilimitada são aquelas nas quais todos os sócios, sem exceção, respondem ilimitadamente pelas obrigações contraídas pela sociedade. Essa é a responsabilidade dos sócios que compõem as sociedades em nome coletivo e as sociedades em comum.

É limitada a responsabilidade dos sócios que compõem as sociedades anônimas e sociedades limitadas. Nessas sociedades, os sócios respondem limitadamente pelas obrigações contraídas pela sociedade. Deve-se atentar, porém, para a seguinte diferenciação: nas sociedades anônimas, a responsabilidade do sócio é limitada ao preço de emissão das ações que subscrever ou adquirir, enquanto que, nas sociedades limitadas, a responsabilidade do sócio é à integralização da importância total do capital social, solidariamente.

Por fim, sociedades de responsabilidade mista são aquelas que possuem as duas espécies de sócios, uns que respondem ilimitadamente e outros que não tem qualquer responsabilidade de ordem pecuniária ou respondem limitadamente pelas obrigações sociais. Possuem responsabilidade mista, as sociedades em comandita por ações, em comandita simples e a sociedade em conta de participação.

1.3 Responsabilidade dos sócios em decorrência da espécie societária

Tal como se asseverou anteriormente, as sociedades com personalidade jurídica respondem sempre de forma ilimitada pelas obrigações assumidas, trata-se de responsabilidade patrimonial primária. E os sócios responderão ordinariamente, conforme

a estrutura social a que se submeteram, sempre subsidiariamente ao patrimônio social - responsabilidade patrimonial secundária.

Ricardo Negrão⁴ faz menção a sete tipos ordinários de responsabilidade de sócios perante os credores. A responsabilidade patrimonial dos sócios perante os terceiros, por dívidas da sociedade, varia conforme os tipos societários e as leis que os regulamentam. Desse modo, observamos o seguinte esquema:

1. sociedade em conta de participação: nesse tipo de sociedade, salvo a hipótese de dolo ou fraude, os sócios têm ausência completa de responsabilidade perante terceiros;
2. a responsabilidade dos sócios acionistas das sociedades anônimas e dos comanditários das sociedades em comandita por ações é limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas;
3. a responsabilidade individual dos sócios comanditários, nas sociedades em comandita simples é limitada à integralização do capital social;
4. nas sociedades limitadas a responsabilidade é solidária com os demais sócios pelo capital social não integralizado;
5. os sócios nas sociedades simples tem responsabilidade pelo saldo das dívidas da sociedade, na hipótese de os bens não cobrirem as dívidas, na proporção em que participem das perdas sociais.
6. a responsabilidade ilimitada e solidária entre os sócios, de forma subsidiária ao patrimônio social, pode ser observada em relação a todos os sócios nas sociedades em nome coletivo, em relação ao sócio comanditado, nas sociedades em comanditas simples e nas sociedades em comanditas por ações, ao sócio não tratador, na sociedade em comum, e ao sócio da sociedade simples, se assim for estipulado no contrato;
7. responsabilidade ilimitada e solidária entre os sócios da sociedade em comum, pelas dívidas assumidas em nome da sociedade, não podendo ser invocado o benefício de ordem ou a subsidiariedade ao patrimônio social.

Apresentada essa análise genérica sobre a responsabilidade dos sócios em razão dos tipos societários a que pertencem. Será analisada, em seguida, de forma mais

⁴ NOGUEIRA, Ricardo José Negrão. Op. cit. p.

específica, as duas espécies societárias cuja responsabilidade dos sócios é limitada, quais sejam: a sociedade limitada e a sociedade anônima.

1.4.1 Nas sociedades limitadas

A denominação Sociedade Limitada adveio com a promulgação do Código Civil de 2002, pois até então, o diploma que trazia as regras para criação desse tipo societário, antes denominado sociedade por quotas de responsabilidade limitada - cuja característica principal é a responsabilidade de seus sócios se limitar ao total do capital social, solidariamente entre eles -, era o Decreto n. 3708/19.

Nesse tipo societário, se cada sócio integralizar a parte que subscreveu no capital social, nada mais podem exigir os credores. No entanto, responderão de forma solidária perante a sociedade e terceiros se, um ou algum dos sócios deixarem de entrar com os fundos que prometeram. É o que preceitua o art. 1.052 do CC/02 “Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de sua quota, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital”.

Este artigo trata de responsabilidade ordinária dos sócios, resultante de obrigação primária dos mesmos. Ordinariamente, são pessoalmente responsáveis os sócios pela contribuição a que se sujeitaram na constituição do capital social, qual seja, integralização do valor das quotas subscritas. Estabelece ainda que, o sócio responderá solidariamente entre eles pela integralização de todo o capital social, ainda que tenha integralizado sua parte.

Observa-se que, se o capital não estiver integralizado e o sócio se retirar da sociedade, sua responsabilidade solidária será mantida até dois anos após, contados da data do arquivamento de sua retirada. Mas, se a integralização se deu com bens sobreavaliados por parte de algum sócio, a responsabilidade de todos se amplia para o prazo de cinco anos.

Importante trazer à luz a divergência doutrinária existente acerca da responsabilidade pela integração futura do capital. Alguns autores consideram que, em

qualquer circunstância, mesmo depois de integralizado o capital, os sócios responderiam pela integridade do mesmo já que os terceiros contrataram com a sociedade baseados em que os sócios assumiram essa responsabilidade de forma solidária. Em sentido contrário alguns entendem que uma vez integralizado o capital total, não mais responderiam por dívidas da sociedade.

Considerando a falta de regra especial no Capítulo das sociedades limitadas para disciplinar a responsabilidade dos administradores, será ela inspirada e regulada segundo o que preceitua o art. 1053⁵ do Código Civil, ou seja, irá se reger pelas normas das sociedades simples. Ou ainda, reger-se de forma supletiva pelas normas da sociedade anônima, se assim prever o contrato social.

1.4.2 Nas sociedades anônimas

Nas sociedades anônimas, tal como dispõem o art. 1º da Lei n. 6404/76, a responsabilidade dos sócios é limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas.

O art. 116 da mesma lei prevê a responsabilidade dos acionistas controladores por seus atos, e o art. 158 estabelece que, o administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude do ato regular de gestão, responderá, no entanto, pelos prejuízos que causar, quando proceder com culpa ou dolo dentro de suas atribuições ou poderes, ou quando agirem com violação da lei ou estatuto.

Os diretores administram e representam a sociedade, decidindo e executando os seus negócios, atuando sempre no interesse social e não individual. Sendo assim, vedado ao administrador intervir em qualquer operação social na qual possua interesse conflitante com o interesse social. Art. 156 da L. 6404/76 e art. 1017, CC/02.

⁵ Art. 1053, Código Civil: “A sociedade limitada rege-se, nas omissões deste Capítulo, pelas normas da sociedade simples. Parágrafo único. O contrato social poderá prever a regência supletiva da sociedade limitada pelas normas da sociedade anônima”.

Como acima asseverado, não são os gestores pessoalmente responsáveis pelas obrigações que contraírem em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão. A regra geral é a irresponsabilidade pessoal do administrador pelos atos de representação e gestão ordinárias da sociedade.

Os administradores da limitada, à semelhança dos diretores nas sociedades anônimas, não ficam vinculados pessoalmente aos atos regulares de gestão, sendo eles órgãos da pessoa jurídica, sendo nessa qualidade que atuam em nome e por conta da sociedade.

Impõem-se aos diretores, assim como aos administradores, exercer suas atribuições e poderes, conferidos por lei ou pelo estatuto, sempre no interesse da sociedade, direcionando-a para realização do seu fim, do seu objeto social. Não pode o administrador praticar atos de liberalidade às custas da sociedade, tomar por empréstimo, sem prévia autorização da assembléia geral ou do Conselho de Administração, recurso ou bens da companhia, ou usar em proveito próprio – art. 154, § 2º, da L. 6404/76 e art. 1017 do Código Civil.

1.5 Responsabilidade extraordinária – violação de lei

Importante notar que, em quaisquer dos tipos societários quando os sócios praticam atos que violem a lei, ele se sujeitará à responsabilidade decorrente dessa infração, é a chamada responsabilidade excepcional ou extraordinária. Ocorre quando se ultrapassa a responsabilidade ordinária, acima aludida, ou seja, aquela pretendida no momento em que se convencionou a sociedade.

Ricardo Negrão aponta três casos em que se admite a extensão da responsabilidade do sócio para além daquela prevista no contrato ou no estatuto. A primeira hipótese é quando ocorre violação de regras societárias, a segunda quando há fraude no uso da personalidade, com a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica e, a última, quando o sócio agindo com dolo ou culpa pratica atos

que causam prejuízos terceiros e que são, desde logo, por força de lei ou de contrato, atribuídos a ele pessoalmente.

Acrescentam-se ainda a essas três categorias os atos decorrentes de excesso de mandato do administrador.

1.5.1 Imputação da responsabilidade extraordinária

Com frequência as expressões “atos ilegais” ou “violadores do contrato social” são associadas à aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica. No entanto, tem se entendido, de forma majoritária que, o que ocorre é apenas a indicação da existência de culpa ou dolo por parte do sócio. E que, em razão de lei, do contrato ou do ordenamento societário, ele será diretamente responsabilizado pela prática desses atos. Essas situações não se amoldariam à teoria da desconsideração da personalidade jurídica, por estarem previstas em normas específicas contidas no ordenamento jurídico.

Como observa Hamilton Dias de Souza

“não faz sentido falar em desconsideração quando preexistir norma jurídica imputando responsabilidade a alguém. Desse modo, se o sócio ou administrador for legalmente responsável pelas obrigações contraídas pela sociedade, não há necessidade de desconsideração da personalidade jurídica para alcançar seu patrimônio, pois basta verificar-se a hipótese legalmente prevista para que o liame obrigacional se instaure automaticamente”.⁶

O autor entende ainda que, a reserva de lei complementar, prevista no art. 146, III, CF/88, impede que a responsabilidade de sócios ou administradores por abuso da personalidade jurídica prevista no art. 50 do Código Civil seja aplicada em matéria tributária.

Preceitua o referido art. 50 do Código Civil:

⁶ SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Responsabilidade Tributária dos Sócios Administradores. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 137, p. 41.

“ Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica”.

Outro argumento que impediria a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, nos moldes do art. 50 do Código Civil, em matéria tributária, diz respeito à inviabilidade de compatibilização entre a característica do direito privado – direito civil – formar um sistema aberto, que admite integração por decisões judiciais. E o fato de o direito tributário ser regido pelo princípio da estrita legalidade, art. 150, I, CF/88, formando um sistema fechado, incompatível, portanto, com a utilização de vias integrativas para a criação de obrigação não prevista em lei.

Ademais, apesar do art. 50 do Código Civil estabelecer os casos em que pode haver a desconsideração da personalidade jurídica, a aplicação da norma não depende unicamente da subsunção do fato à norma, mas, sobretudo, do exame individualizado ao caso pela autoridade judiciária.

Esse mesmo posicionamento foi ressaltado durante o discurso do membro do ilustre parquet, Márcio Guimarães⁷:

“E aqui uma ressalva: nem todas as vezes que alcançamos os bolsos dos sócios estaremos falando de desconsideração. O professor Leonardo Greco, aqui presente, com maestria, indica que o art. 135 do Código Tributário Nacional é um mecanismo de responsabilidade tributária do sócio, não é desconsideração. Mas não dá no mesmo? A consequência é a mesma? Sim. Mas vejamos se estivermos diante de um cadáver: qual é a causa? Pode ser homicídio, pode ser latrocínio, pode ser lesão corporal ou pode ser, como se diz no popular, morte morrida, morte natural. Morte morrida, morte matada. Contudo a consequência é sempre a mesma: morte”.

E completa, o autor⁸, dizendo que:

⁷ GUIMARÃES, Márcio. Primeiro Painel **O desenvolvimento da atividade empresarial com base na limitação da responsabilidade direta de sócios e administradores: evolução histórica e situação atual no âmbito civil e comercial**. in “Congresso sobre a teoria da personalidade jurídica”. São Paulo: Ed. ,2006. p. 14

⁸ Ibid.

“A causa pode ser descon sideração, pode ser a responsabilidade tributária, pode ser a responsabilidade do administrador (art. 158 da lei 6404/76), pode ser a responsabilidade do sócio diretamente (art. 1052 do Código Civil) ou até mesmo, no antigo decreto 3708/19, quando o artigo 10 tratava do alcance pessoal à pessoa do administrador”.

Desse modo, conclui-se que, a responsabilidade atribuída aos sócios dirigentes pelo crédito tributário quando praticam atos com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto, não advém da aplicação teoria da descon sideração da personalidade jurídica, mas sim da imputação de responsabilidade, por se enquadrar à hipótese legalmente prevista no art. 135, III do Código Tributário Nacional.

Observamos assim que, existem vários mecanismos para se alcançar o patrimônio dos sócios e as causas podem ser responsabilidade tributária, responsabilidade do administrador (art.158 da lei 6404/76), responsabilidade do sócio diretamente (art. 1052 do CC/02) ou a descon sideração da personalidade jurídica. Desse modo, a responsabilidade tributária, tecnicamente, não significa uma superação da personalidade jurídica, mas uma afetação por disposição expressa de lei.

2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Responsabilidade liga-se a idéia de ter alguém de responder pelo descumprimento de um dever jurídico. A responsabilidade está ligada a um descumprimento, a não-prestação de um dever, que sujeita alguém a uma sanção. Via de regra, tal sujeição é suportada por quem tem o dever jurídico. Mas pode também ser atribuída a quem não o tem.

Hugo de Brito Machado⁹ diz que no direito tributário a responsabilidade pode ser analisada num sentido amplo e num sentido estrito. A responsabilidade no seu sentido amplo é aquela que vincula qualquer dos sujeitos passivos, contribuinte ou não, à prestação da obrigação tributária. O CTN teria utilizado a expressão responsabilidade tributária no sentido amplo nos arts. 123, 128, 136 e 138, entre outros.

Já, a responsabilidade *estrito sensu* é aquela que, em virtude de disposição legal expressa, submete determinada pessoa que não é contribuinte, mas que esta vinculado ao fato gerador a prestação da obrigação tributária. O exemplo seria o art. 121, II do CTN, que se refere a responsável, como sujeito passivo diverso do contribuinte.

Sujeito passivo da relação tributária, nos termos do art. 121 do CTN, “é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo”. E o próprio artigo faz uma diferenciação entre as espécies contribuinte e responsável tributário. Contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador e responsável é aquele que, mesmo sem se revestir a condição de contribuinte, está compelido ao cumprimento da obrigação por disposição expressa da lei.

2.1 Contribuinte

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

Contribuinte é identificável à vista da realização da materialidade do fato gerador. Assim, a relação “pessoal e direta” a que se refere o CTN é identificada pela associação do fato com seu autor, ou seja, pela ligação entre a ação e o autor.

Outro elemento utilizado para se identificar o contribuinte é análise da capacidade econômica atingida pelo tributo.

Segundo Luciano Amaro¹⁰, via de regra,

“o contribuinte é, na situação material descrita como fato gerador, a pessoa que manifesta capacidade contributiva, ou seja, titularidade de riqueza (renda, patrimônio etc.)”.

No entendimento do autor, o CTN, ao falar em “relação pessoal” objetivou sublinhar a presença do contribuinte na situação que constitui o fato gerador, ou seja, ele deve participar pessoalmente do acontecimento fático que realiza o fato gerador. Ao utilizar a expressão “relação direta” quis dizer que o contribuinte deve ser o personagem de relevo, a pessoa em torno da qual giram os fatos.

2.2 Responsável

Pela definição dada pelo CTN, no art. 121, § único, II, a identificação do contribuinte facilita a análise do responsável, pois o sujeito passivo diz-se responsável “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”, ou seja, sua identificação se dá por exclusão.

Responsabilidade Tributária: é a condição do responsável tributário. Responsável tributário é aquele que tem a obrigação de pagar mesmo não tendo praticado o fato gerador, a obrigação dele não deriva da norma de incidência, mas de outra norma que impõe a obrigação de pagar.

Responsável tributário seria aquele sujeito passivo da relação tributária que, em que pese não ter relação direta e pessoal com o fato gerador da obrigação tributária (figura do contribuinte), tem seu vínculo com a obrigação em razão de expressa

¹⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 300.

disposição legal. É indispensável, porém, que a responsabilidade seja atribuída a quem tenha relação, vinculação, com o fato gerador da obrigação tributária.

O CTN prevê em seu artigo 128 a possibilidade da lei atribuir responsabilidade pelo débito tributário a uma terceira pessoa. Estabelecendo como responsável aquele que não sendo contribuinte (contribuinte é aquele que realiza o fato gerador da obrigação tributária), não realizando o fato gerador da obrigação tributária é adstrito a pagar o tributo por expressa determinação legal, fica, pois, obrigado a um dever de pagar o tributo que originalmente, por força de lei era do sujeito passivo direto.

No entanto, para que a responsabilidade tributária do real contribuinte possa ser imputada a terceiros, será necessário haver lei expressa e vinculação desse terceiro ao fato gerador do débito.

O art. 128 reúne as condições para ser responsável tributário. Este artigo trata genericamente da responsabilidade tributária. Os requisitos para responsabilidade são: existência de lei formal, que essa lei expressamente preveja a responsabilidade e que o responsável seja ligado ao fato gerador, relação indireta com o fato gerador, essa relação pode ser com a conduta – substituição tributária ou com a pessoa, com o contribuinte.

Existem duas modalidades de responsabilidade tributária: substituição e transferência.

O art. 128 do CTN estabelece que pode ficar no pólo passivo da obrigação, ou seja, pode responder pelo crédito tributário:

Somente o responsável – liberando o contribuinte, excluído a sua responsabilidade, ou atribuindo-lhe de forma subsidiária, o responsável pode responder subsidiariamente com o contribuinte e vice-versa. E ainda podem responder solidariamente, o responsável e o contribuinte.

Na substituição tributária só o substituto fica no pólo passivo.

Antes, prevalecia o entendimento de Rubens Gomes de Souza que dizia que a caracterização do contribuinte corresponde a sujeição passiva direta, enquanto que o responsável seria o sujeito passivo indireto.

A presença do responsável como devedor da obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no pólo passivo da obrigação, na posição que seria

naturalmente do contribuinte. Isso porque, o “contribuinte é alguém que, naturalmente, seria o personagem a contracenar com o Fisco, se a lei não optasse por colocar outro figurante em seu lugar (ou a seu lado), desde o momento da ocorrência do fato ou em razão de certos eventos futuros”¹¹.

Hoje prevalece a doutrina de Sacha Calmon que diz que, na sujeição passiva direta ou originária fica o contribuinte e o responsável por substituição – a obrigação nasce para o substituto, ele é sujeito passivo direto da obrigação e não contribuinte. E a posição de sujeito passivo indireto seria ocupado pelo responsável por transferência.

Substituição e transferência têm em comum o deslocamento da sujeição passiva, sujeição passiva que será atribuída por lei a quem não praticou o fato gerador.

A substituição é originária e a transferência é superveniente ao fato gerador.

Na substituição quando ocorre o fato gerador, a obrigação já nasce tendo no pólo passivo o responsável, ele é sujeito passivo por substituição, sai um e entra outro originariamente, quando a obrigação tributária nasce o pólo passivo já é ocupado pelo substituto. Já na transferência, a obrigação tributária nasce com um sujeito passivo, o contribuinte, e por fatos supervenientes à ocorrência do fato gerador, a obrigação passa para o responsável.

Na substituição fica no pólo passivo somente o substituto.

Na transferência isso geralmente não acontece. Em geral fica no pólo passivo os dois seja solidária ou subsidiariamente. Mas, pode ser que fique no pólo passivo também só o responsável por transferência é o que a doutrina chama de substituição por transferência: é uma transferência, é superveniente ao fato gerador. Mas, assim como ocorre na substituição, nessa transferência fica no pólo passivo somente o responsável, é o caso, diz uma parte da doutrina, do art. 135, III.

Substituição se caracteriza por uma responsabilidade originária, quando ocorre o fato gerador a obrigação já nasce para o responsável, e só para o responsável.

Existem duas modalidades de substituição tributária:

A para frente, olhando do consumo: é a antecipação do pagamento do tributo pelo contribuinte antecedente, se dá antes da ocorrência do fato gerador, o STF já

¹¹ Ibid. p. 303

admitia a adoção dessa antecipação devido à antecipação do fato gerador, a EC/ 03 constitucionalizou a antecipação do pagamento em relação ao fato gerador, no art. 150 parágrafo 7º a CF autoriza que caso o fato gerador não ocorra, haja restituição imediata. Para haver substituição tributária legítima a lei deve apontar qual a base de cálculo a ser adotado. Se base de cálculo real for maior ou menor do que a base de cálculo presumido?

A substituição tributária é técnica de antecipação de pagamento. Na substituição tributária não modifica qual tributo deve ocorrer, não pode modificar a tributação a ser recolhida técnica de substituição. Se o fato gerador presumido não ocorrer (ou ocorrer sobre uma base de cálculo menor) há restituição preferencial imediata.

Substituição para trás: a base de cálculo não é presumida, há um diferimento do prazo de pagamento.

Transferência: dá-se posteriormente ao fato gerador, quando o fato gerador ocorreu só existia um sujeito passivo, o contribuinte ou até mesmo o substituto. O responsável por transferência não era sujeito passivo. E por razões que ocorreram depois do fato gerador, superveniente ao fato gerador, a responsabilidade foi transferida a terceiro. E que tipos de situações são estas? Na verdade, há duas modalidades de transferência.

Transferência por sucessão se dá quando o bem que constitui núcleo da hipótese de incidência tem sua titularidade adquirida por terceiro, por exemplo: IPVA, IPTU - quem compra o carro passa a ser sujeito passivo do IPVA.

Transferência por imputação legal, que o código chama de responsabilidade de terceiro: o patrimônio continua pertencendo ao contribuinte, mas alguém é chamado a pagamento do tributo: porque ele tem dever jurídico de zelar pelo pagamento de tributo: ou porque tem responsabilidade de administrar patrimônio do filho, como o caso do pai em relação ao tributo devido pelo filho menor, ou até por ter dever legal de fiscalizar o tributo, tabelião tem o dever legal de fiscalizar o tributo sobre o bem que houve a transmissão.

2.2.1 Natureza jurídica do dever jurídico do responsável

Para Bernardo Ribeiro de Moraes o responsável tributário trata-se de sujeito passivo originário da obrigação tributaria, de tal forma que o dever jurídico que recai sobre ele teria natureza tributária.

“Decompondo o processo da responsabilidade tributária devemos verificar que o responsável é um devedor em nome próprio, obrigado ao cumprimento de uma prestação da mesma forma que o sujeito passivo originário. Da ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação tributária, surge a pessoa do sujeito passivo originário (contribuinte ou responsável).”¹²

De acordo com a doutrina majoritária, o responsável ao recolher o crédito tributário aos cofres públicos, está extinguindo débito próprio, dever ex lege, em relação ao qual configurava como sujeito passivo.

Neste sentido, Alfredo Augusto Becker ensina:

“o responsável sempre é devedor de débito próprio. O dever que configura como conteúdo da relação jurídica que vincula o Estado (sujeito ativo) ao responsável legal tributário (sujeito passivo) é dever jurídico do próprio responsável legal tributário e não de outra pessoa”.¹³

Em que pese o entendimento diverso da doutrina de forma majoritária, Alfredo Augusto Becker entende ainda, não ser possível distinguir débito de responsabilidade, afirmando que o responsável é devedor do próprio débito. Para ele, a figura do responsável legal tributário somente surgiria na hipótese da não satisfação do débito tributário pelo contribuinte de direito. E que essa relação jurídica não teria natureza tributária. Pois o responsável legal tributário não é o contribuinte de direito. Na verdade, ele seria sujeito passivo de uma relação jurídica de natureza fiduciária. E, conclui dizendo que, o dever jurídico que o responsável legal tem é dever jurídico dele próprio, mas é dever jurídico de prestação fiduciária e não de prestação tributária.

Alfredo Augusto Becker entende que:

¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord); MORAES, Bernardo Ribeiro de. Responsabilidade Tributária. **Caderno de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, 1980. p. 342.

¹³ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Lejus, 1998. p.558

“O responsável tributário não é contribuinte de jure. Ele é sujeito passivo de uma relação jurídica de natureza fiduciária. O dever jurídico que o responsável legal tem perante o Estado é dever jurídico dele próprio, todavia é dever jurídico de prestação fiduciária, não de prestação tributária”.¹⁴

O dever jurídico do responsável tributário configura-se com a ocorrência da hipótese de incidência do dever jurídico-tributário do contribuinte, e com o não-recolhimento do tributo devido por parte do mesmo. Surgirá então, o dever do responsável de recolher ao Estado uma determinada prestação que, para ele, não tem natureza tributária, mas de verdadeira obrigação fiduciária ex lege.

No mesmo sentido, Sérgio André Rocha Gomes da Silva¹⁵ entende que o melhor posicionamento seria no sentido de que o dever jurídico que recai sobre o responsável externo, (aquele previsto no CTN), não tem natureza jurídica tributária, uma vez que este não realizando a hipótese de incidência do tributo, com a qual não guarda qualquer relação, não se afigura como contribuinte, como sujeito passivo de dever jurídico tributário. Assim, o aspecto subjetivo da hipótese de incidência tributária é composto somente pelo contribuinte, ou responsável interno (aquele se encontra vinculado de forma indireta à hipótese de incidência), isto é, sujeitos que se encontrem vinculados ao fato gerador. A obrigação tributária só se instaura com sujeito passivo que integre a ocorrência típica, seja direta ou indiretamente unido ao núcleo objetivo da situação tributária.

Na medida em que o responsável externo não guarda qualquer vinculação com a realização da hipótese de incidência tributária, o seu dever não se encontra graduado em função de sua capacidade contributiva, de modo que o dever jurídico a cujo adimplemento se encontra obrigado não poderia ser tributário.

Para Renato Lopes Becho¹⁶, o responsável tributário não é uma figura tipicamente tributária. Assim como Paulo de Barros Carvalho, o autor entende que o responsável, previsto no art. 121, parágrafo único, inciso II é garantidor fiduciário do crédito tributário, não participa da relação jurídico-tributária proveniente da subsunção, já

¹⁴ Ibid. p. 561

¹⁵ SILVA, Sérgio André Rocha Gomes da. Responsabilidade Pessoal dos Sócios por Dívidas Fiscais da Pessoa Jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 76.

¹⁶ BECHO, Renato Lopes. Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, 147

que as hipóteses de responsabilidade tributaria previstas no Código Tributário Nacional não são realizações de critérios materiais descritas na hipótese de incidência dos tributos, uma vez que surgem após a realização do fato imponible.

Alguns autores, tais como Paulo de Barros Carvalho¹⁷, defendem que “as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam natureza de sanções administrativas”.

No entanto, a doutrina, entende que a responsabilidade visa ampliar as possibilidades arrecadatórias do poder publico, e não penalizar sujeito que deveria assegurar o recolhimento do tributo por parte do contribuinte. Tanto é assim, que o responsável tributário possui direito de regresso contra o contribuinte, pelos valores recolhidos aos cofres públicos. E, se a responsabilidade tributária configurasse sanção administrativa aplicável ao responsável, a quem cumpria cuidar que o contribuinte recolhesse o tributo devido, não teria sentido que lhe fosse garantido direito de regresso, para se ressarcir dos montantes recolhidos em razão do inadimplemento do dever jurídico tributário por parte do contribuinte.

2.3 Responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN

Questão de grande relevância, em matéria de responsabilidade tributária, consiste em determinar o alcance do art. 135, III do CTN, e assim, definir o modo pelo qual, os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado respondem pelos créditos tributários dos quais sejam contribuintes. É claro que essa indagação só vem à tona quando nosso objeto de estudo for a pessoas jurídicas cuja responsabilidade de seus sócios seja limitada, tais como as sociedades limitadas e a sociedades anônimas, pois, em se tratando de sociedades nas quais a lei não limita a responsabilidade dos sócios não haverá qualquer dificuldade.

¹⁷CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 317

2.3.1 Responsabilidade solidária - subsiste responsabilidade do contribuinte: responsabilidade do dirigente não exclui a da sociedade

Para Hugo de Brito Machado¹⁸, dizer que são pessoalmente responsáveis as pessoas previstas no inciso III do art. 135, não indica que a pessoa jurídica fica desobrigada. “A presença do responsável, daquele a quem é atribuída a responsabilidade tributária nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, não exclui a presença do contribuinte.” A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos.

O autor justifica seu entendimento dizendo que a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária, ou seja, trata-se de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, assim não seria razoável admitir-se que esta desapareça sem que a lei o diga expressamente.

Segundo ele, a exclusão da responsabilidade teria de ser expressa. E completa:

“Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável que desapareça sem que a lei o diga. Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional, segundo o qual ‘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 em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da respectiva obrigação’. Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expresse para atribuição de responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expresse para excluir a responsabilidade do contribuinte.”¹⁹

Para tanto, traz a luz o disposto no art. 128 do CTN, que dispõem que:

“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

¹⁸ Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, 22 ed., Malheiros, São Paulo, 2003, p. 138

¹⁹ Ibid. p. 141-142

contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

Desse modo, assim, como há necessidade de dispositivo legal expresso para atribuição de responsabilidade a terceiro, também há que se exigir dispositivo legal expresso para excluir a responsabilidade do contribuinte.

Para Hugo de Brito Machado, em que pese alguns autores sustentarem a tese de que o art. 135 cuida da hipótese de substituição, e assim, a responsabilidade das pessoas mencionadas no inciso III, excluiria da pessoa jurídica, este entendimento não merece prosperar.

O caso não se trata de substituição, mas de atribuição de responsabilidade, em razão de condutas ilícitas daqueles aos quais é feita essa atribuição. Diferentemente do que ocorre no art. 137 do CTN, que cuida da responsabilidade por infrações e também, estabelece a responsabilidade pessoal do agente, pois neste caso, a penalidade nasce da conduta infratora, que efetivamente deve ser ao agente imputada e não ao contribuinte.

O autor considera que, o caso do art. 135 do CTN, cuida de responsabilidade pelo crédito tributário que, em princípio, decorre de ato lícito. E, por isso a responsabilidade de pagar o tributo é, originalmente, do contribuinte. Assim, quando interfiram elementos ilícitos imputáveis a terceiros, como ocorre na situação prevista pelo art. 135, essa responsabilidade é atribuída também ao terceiro que tenha a provocado.

Para Hugo de Brito Machado, o legislador ao se referir no inciso I do art. 135 do CTN às pessoas mencionadas no art.134, atribuiu-lhes responsabilidade solidária, posto que, a responsabilização independerá de ter ou não ter, o contribuinte, condições de cumprir com a obrigação. Diferentemente da que ocorre no art. 134, em que a responsabilidade dos que agirem com excesso de mandato, infração à lei, ou ao contrato, será subsidiária, ou seja, aquelas pessoas somente serão chamadas a responder na impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.

No mesmo sentido, Luiz Alberto Gurgel de Faria entende que, no art. 135, a responsabilidade deixa de ser supletiva para assumir caráter de solidariedade. A justificativa é plausível, pois aqui há a prática de um ato ilícito pelo responsável, seja violando a lei, seja desrespeitando o contrato ou estatuto da sociedade.

O fato de a responsabilidade ser pessoal, não afastaria qualquer obrigação do contribuinte, que ficaria, pois, exonerado. Diz que a responsabilidade exclusiva do agente pode se restringir às infrações nos casos devidamente previstos no art. 137. E que quanto ao tributo em si, não vê como excluir o contribuinte da solidariedade, afinal de contas são eles que detêm relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, ou seja, são eles que realizam o fato previsto na lei como tributável, ainda que por seus representantes.

No caso em que:

“uma sociedade por cotas de responsabilidade limitada, inscreve-se cláusula em contrato dispondo que qualquer aquisição de imóvel apenas poderá ser feita com a anuência e assinatura de dois sócios da empresa. Desrespeitando a regra, um sócio gerente compra um prédio para instalar a nova sede. Em razão disso, teria ele que arcar sozinho com o Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis?”

Entende o autor²⁰ este não seria o caminho, pois se o legislador pretendesse a exoneração, a faria de forma expressa.

2.3.2 Responsabilidade tributária substitutiva

De acordo com a maioria da doutrina, o art. 135, III, do CTN, traz hipótese de substituição tributária, em que o dito responsável tornar-se sujeito passivo do dever jurídico tributário, substituindo o contribuinte na relação jurídica fiscal.

Neste sentido, Aliomar Baleeiro, Luciano Amaro e Sacha Calmon Navarro Coêlho. Tal posicionamento é corroborado pela jurisprudência do STJ:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. QRT. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES. [...] 3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a

²⁰ FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código Tributário Nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 85/1996 e LC 116/2003). 3 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN.²¹

Vale trazer à luz a diferença apresentada por Rubens Gomes de Souza²² entre as formas de sujeição passiva indireta: responsabilidade tributária e substituição tributária:

“a responsabilidade é a hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto, enquanto que a substituição ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado”.

Sacha Calmon²³ entende que a regra do art. 135 do CTN agrava a responsabilidade dos terceiros, nesse dispositivo, a responsabilidade se transfere inteiramente para terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isso ocorrerá quando procederem com manifesta malícia contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto.

O dispositivo tem razão de ser rigoroso, já que os ditos responsáveis terão agido sempre de má-fé, merecendo, por isso mesmo, o peso inteiro da responsabilidade tributária decorrente de seus atos, desde que tirem proveito pessoal da infração, contra as pessoas jurídicas e em detrimento do Fisco.

Segundo Leonardo Nunes Marques²⁴, o art. 135, III do CTN, trata de responsabilidade pessoal, a lei não fala em solidariedade ou subsidiariedade, apenas em pessoalidade. Nestes termos levando-se em conta que o art. 256 do CC esclarece que a solidariedade não se presume, resulta da lei ou da vontade das partes, no âmbito do Direito Tributário, apenas a lei tem o condão de dispor sobre responsabilidade, visto que

²¹ STJ – Resp nº 308.195. Publicação no DJ em 25 de junho de 2001

²² SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 93

²³ COELHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro**: (comentários à Constituição e ao Código tributário nacional, artigo por artigo). Rio de Janeiro: Forense, 2001.

²⁴ MARQUES, Leonardo Nunes. A Responsabilidade dos Membros da Sociedade Limitada pelas obrigações Tributárias e o Novo Código Civil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 111.

a responsabilidade das partes é irrelevante nessa matéria (art. 123 do CTN), conclui-se que, para a aplicação da solidariedade, seria necessário existir menção expressa do art. 135 do CTN neste sentido, o que não se verifica. Ademais, quando o legislador quis impor a solidariedade, o fez expressamente, arts. 124 e 134 do CTN.

Assim, nas hipóteses de caracterização do previsto no inciso III do art. 135 do CTN, a responsabilidade pelo pagamento do tributo será única e exclusivamente do sócio-gerente, e não da sociedade empresária. Na verdade, o que ocorre na situação em tela, não é a exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica, posto que a responsabilidade já nasce sendo do sócio. Não há que se falar em transferência, pois a pessoa jurídica em momento algum possui o dever de pagar.

Neste sentido:

“PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO FISCO DE VIOLAÇÃO À LEI. PRECEDENTES. 1... 5. ‘A responsabilidade tributária substitutiva prevista no art. 135, III, do CTN, imposta ao sócio-gerente, ao administrador ou ao diretor da empresa comercial depende da prova, a cargo da Fazenda Estadual, da prática de atos de abuso de gestão ou de violação da lei ou do contrato e da incapacidade da sociedade de solver o débito fiscal.’ (AgReg no AG nº 246.475/DF, 2ª Turma, Rel. Mina. Nancy Andrichi, DJ de 01/08/00). 6. Precedentes das Egrégias 1ª Seção e 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior. 7. Precedentes citados, não obstante o respeito a eles reverenciado, que não transmitem a posição deste relator. A convicção sobre o assunto continua a mesma e intensa. 8. Agravo Regimental não provido.” (grifo nosso)²⁵

“PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. ART. 135, III, DO CTN. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. REEXAME DE PROVA. SÚMULA 07/STJ. 1. Os sócios da pessoa jurídica são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias, na hipótese de dissolução irregular da sociedade ou comprovação de atuação dolosa ou culposa na

²⁵ STJ - 1ª Turma – AGREsp 557.483/MT – Rel. Min. José Delgado – DJ de 19/12/03

gerencia dos negócios, através de fraude ou excesso de poderes. [...].”²⁶

2.3.2.1 *Art. 135 – Responsabilidade por substituição subjetiva: justificativa com o art. 134 do CTN*

Alguns autores justificam suas posições, tomando como base a comparação com o disposto no art. 134 do CTN. Sustentam que, a regra inserta no art. 135 não se trata de responsabilidade solidária objetiva, na verdade, a responsabilidade prevista no art. 135 reflete realidade jurídica diametralmente oposta daquela prevista no art. 134 do mesmo diploma legal.

Ao estabelecer a responsabilidade pessoal das pessoas indicadas, o art. 135 do CTN exclui a responsabilidade de quem seria o contribuinte. Trata-se de responsabilidade por substituição.

Contribui para essa conclusão o fato de que o inciso I do art. 135 menciona as mesmas pessoas que, nos termos do art. 134, teriam responsabilidade solidária pelo crédito tributário, juntamente com o contribuinte. Se a responsabilidade de tais pessoas exclui a do contribuinte, parece lógico entender que igualmente respondem de forma isolada as pessoas referidas nos incisos II e III.

Segundo o mesmo raciocínio, pode-se inferir que, diferentemente dos casos culposos do art. 134, as hipóteses do art. 135 exigem dolo, embora caracterizado objetivamente pelo excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Tão-somente no art. 134, pode-se vislumbrar a responsabilidade solidária de terceiros, já que a obrigação passa a ter mais de um sujeito passivo que, juntamente com o devedor originário, oferece maior segurança e garantia à satisfação do crédito tributário.

E no art. 135 do CTN falta um dos elementos nucleares da responsabilidade solidária, a pluralidade de sujeitos.

²⁶ STJ - 1ª Turma – AGA 492.739/RS – Rel. Min. Denise Arruda – DJ de 31/05/04

Esse é o entendimento de Aliomar Baleeiro ao comentar o art. 135

“O caso, diferentemente do anterior, não é apenas de solidariedade, mas de responsabilidade por substituição. As pessoas indicadas no art. 135 passam a ser os responsáveis ao invés do contribuinte.”²⁷

Portanto, em tese, uma vez deflagrado o fenômeno da responsabilidade tributária por substituição, a pessoa jurídica fica excluída da responsabilidade pelos atos que, em seu nome, o sócio-gerente ou diretor praticara com excesso de poderes, infração da lei, contrato social ou estatuto.

Para o autor, a responsabilidade por substituição tem como causa determinante a efetiva e necessária comprovação da prática dos atos dolosos realizados em desfavor da pessoa jurídica. E assim, se tem por afastada da relação jurídico-tributária a pessoa jurídica definida na lei como sujeito passivo do encargo tributário. Não havendo que se falar de responsabilidade solidária ou subsidiária, já que a responsabilidade é fruto de uma conduta consciente, pessoal, ilícita e desautorizada do administrador.

2.3.2.2 Empresa tem que ser inocente

No entanto, para a ocorrência de responsabilidade exclusiva do responsável, os autores apontam ainda uma outra condição, qual seja, o contribuinte que no caso, é a empresa não se beneficie com o ato lesivo praticado pelos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas. Deve-se analisar quem foi o beneficiário da fraude, se foi a empresa, então essa responsabilização não se dá com prejuízo do contribuinte, quando o contribuinte foi beneficiado pela ilicitude. A responsabilidade só é exclusiva quando a ilicitude se dá contra os interesses do contribuinte. Se o ato ilícito é para beneficiar ele, a vítima foi também o contribuinte, nesse caso a responsabilidade é pessoal no sentido de exclusiva do sócio, mas quando o contribuinte é beneficiado pela ilicitude, não há necessidade do fisco provar conluio, ou seja, a empresa não precisa ter

²⁷ BALEEIRO, Aliomar. Curso de Direito Civil, Parte Geral, São Paulo: Saraiva, 1958, p.435.

conhecimento, se ela foi beneficiada pela ilicitude ela não poderá ser excluída da responsabilização tributária.

Não se pode admitir que grandes empresas, por pura manobra obriguem seus diretores contratados, com poucos bens a ficarem responsáveis por atos deliberadamente praticados em proveito da empresa, com excesso de poder ou infração de lei ou contrato. A exclusão das empresas daria lugar a enormes injustiças. E tornaria as funções gerenciais um tipo de atividade de alto risco.

Verifica-se que os pressupostos para a responsabilização de sócios-gerentes, diretores e administradores das pessoas jurídicas de direito privado residem no dolo. Fraude, conluio, sonegação para elidir o cumprimento da obrigação tributária autoriza a responsabilidade prevista no art. 135, mas somente no caso da pessoa jurídica provar sua inocência.

Hamilton Dias de Souza²⁸ entende não parecer o intuito do CTN livrar o contribuinte de responder pelas obrigações tributárias decorrentes de negócios com os quais possua relação direta. Desse modo, os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica somente devem ser considerados substitutos tributários, pelos créditos tributários resultantes de atos praticados fora da esfera de atuação própria da pessoa jurídica, ou até mesmo contra ela própria. O ato deve ser doloso, estranho aos objetivos da sociedade, alheios aos interesses desta. Quando o administrador manifestamente excede os limites da sua função, praticando atos não abrangidos pelas finalidades da empresa, visando seu próprio interesse.

Para Leandro Paulsen²⁹, a responsabilidade, que trata o art. 135, III, não é solidária ou por sucessão, mas pessoal, já que decorre da prática de ilícito. É necessário que seja apurada não apenas a ocorrência do fato gerador, mas do próprio ilícito que faz com que o débito possa ser exigido de terceiro.

O autor entende que, se a pessoa se beneficiou do ato, ainda que, praticado com infração à lei ou excesso de poderes, sua responsabilidade decorrerá, ao menos, da

²⁸ SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Responsabilidade Tributária dos Sócios Administradores. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 137.

²⁹ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do advogado: ESMAFE, 2007.

incidência do art. 124 do CTN, que trata da solidariedade por interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Bernardo Ribeiro de Moraes³⁰, conclui que: “havendo apenas responsabilidade pessoal e inexistindo a solidariedade, a responsabilidade das pessoas mencionadas, quando agindo em nome de pessoas jurídicas, exclui a responsabilidade destas”.

Para ele, a responsabilidade da pessoa jurídica ficaria excluída quando os atos praticados forem praticados pelos sócios dirigentes, em nome da sociedade, mas com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

2.4 Inciso III “os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”

Depois de analisar o tipo de responsabilidade a que o artigo 135 faz referência, o próximo passo consiste em definir quem é o responsável que pode ser responsabilizado, nos termos do inciso III.

2.4.1 Sócio

Sócio é aquele que aportou capital na formação do patrimônio da pessoa jurídica e, em princípio não participa de seu funcionamento, não tendo responsabilidade pelo que na empresa acontece. Não há de se cogitar na atribuição da responsabilidade substitutiva do sócio que não está investido das funções diretivas da sociedade e não tem poderes para gestão ou gerência.³¹

Vale observar que, a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária, o que gera a responsabilidade nos termos do art. 135, é a

³⁰ Bernardo Ribeiro de Moraes, *Compêndio de Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo, 1995. p.522. vol. 2

³¹ V. Ac. un. da 1ª Seção do STJ – AERESP 109639/RS – Rel. Min. José Delgado – DJ 28/02/2000, p. 32.

condição de administrador de bens alheios. É necessário a pratica de atos de gestão e administração da sociedade.

Não basta ser sócio cotista, tem que ser administrador deve-se ver no estatuto ou no contrato social da empresa se ele tem poder de gestão.

A responsabilidade do sócio não é objetiva nesse artigo, só há responsabilidade objetiva no caso de responsabilidade por infrações, o fato de ser sócio, só sócio, não pode estabelecer a responsabilidade objetiva, a não ser que se desconsidere a personalidade jurídica da empresa, mas para isso é necessário provar abuso do direito.

Se a pessoa configurou no contrato social, por exemplo, mas não exerceu gestão não há responsabilidade. A responsabilidade do sócio, na sociedade limitada é limitada ao capital social, como já falamos no Capítulo I. No caso do sócio que não é administrador, que não praticou nenhum ato de excesso de poderes, infração a lei ou contrato social, não deve pagar pelas dívidas da sociedade, quem tem que pagar é quem administrou, quem cometeu os atos ilícitos.

2.4.2 Sócio Dirigente

Já sócio dirigente é o órgão através do qual a sociedade se manifesta. Essa distinção só tem relevo nos tipos societários que permitem a separação entre um e outro. As sociedades cuja responsabilidade dos sócios é ilimitada já se encontram regulada pelos arts. 134, VII e 135, I, do CTN.

Assim, nas sociedades cujos sócios respondem de forma limitada, tal com foi analisado no Capítulo I da presente monografia, há responsabilidade subsidiária de cada um, limitada nos termos da lei comercial, no caso de impossibilidade econômica da pessoa jurídica; e responsabilidade pessoal e ilimitada do gerente, diretor ou representante que agir com excesso de poderes, contra a lei ou o contrato social.

Vale esclarecer que, com a entrada em vigor do novo Código Civil, onde se lia, no inciso III do art. 135 do CTN, sócio-gerente deve-se ler administrador das sociedades limitadas, figura criada pelo art. 1060, cuja função é de gerenciar atividades

da empresa na busca de realização de seu objeto social. Tendo em vista que, era justamente incumbência do sócio-gerente conduzir os negócios da pessoa jurídica.

Com alteração dessa regra afeta a administração da sociedade limitada, passou a ser possível a responsabilização tributária de pessoa não integrante do quadro social da pessoa jurídica. Isso porque o administrador, nos termos do art. 1.061 do CC/02, pode ser pessoa não detentora de cotas da sociedade. Logo, pode haver responsabilização de indivíduo não sócio pelo pagamento de dívidas tributárias da empresa, sempre que caracterizadas as hipóteses do art. 135 do CTN.

Hugo de Brito Machado³² entende que ao se referir a diretores, gerentes e representantes, o legislador pretendeu evitar as limitações que poderiam decorrer de um desses conceitos, procurou ser abrangente. Para fins do art. 135 do CTN, esses conceitos significam a mesma coisa, a pessoa que age em nome da pessoa jurídica, que corporifica a pessoa jurídica contribuinte. Não basta, porém, a simples condição diretores, gerentes ou representantes, certo é que somente existirá a responsabilidade tributária se essas pessoas se, ocorrerem com fatos seus, com infração de lei, contrato social ou estatutos. O CTN não faz qualquer diferença entre essas três categorias. Assim equipara diretores, gerentes e representantes, para o fim de responsabilizá-los pelos débitos tributários das pessoas jurídicas, quando age em nome da pessoa jurídica com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos.

Vale trazer à luz, o esclarecimento feito por Renato Lopes Becho³³, observa o autor que não há responsabilidade por sucessão no cargo de administrador da sociedade, assim, o administrador não poderia responder, em nome próprio, pelo não recolhimento de tributos em períodos de tempos em que não ocupou o cargo de administração.

Assim, deve-se ver na ocorrência do fato gerador qual sócio exercia gerência, pois esse será responsabilizado, pode haver rodízio dos sócios, mas deve-se seccionar os fatos geradores de cada período para identificar quem era o sócio gerente no momento da ocorrência do fato gerador.

³² MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit.

³³ BECHO, Renato Lopes. Op. cit.

Vale notar, que o artigo faz outra exigência, não basta a condição de diretor, gerente ou administrador, além disso, é preciso que o débito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Importante questão a ser analisada é a definição das situações que estariam abarcadas pela expressão acima e que seriam suficientes para ensejar a aplicação do art. 135 do CTN, possibilitando a responsabilização das pessoas mencionadas em seu inciso III. Este estudo será objeto do próximo capítulo.

3. ATOS QUE CARACTERIZAM CONTRARIEDADE À LEI OU EXCESSO DE PODERES

O artigo 20 do Código Civil assevera que as pessoas jurídicas têm existência distinta da de seus membros.

Como já visto no capítulo anterior, para um entendimento adequado do artigo 135 do CTN, deve-se identificar quem praticou a infração, se a pessoa jurídica através de seu órgão ou se a pessoa natural que a corporifica.

Assim, se o ato foi praticado pela pessoa jurídica, através de órgão seu, a responsabilidade é da pessoa jurídica. Ao revés, se a pessoa que compõe o órgão atua fora dos limites de sua competência, o ato não é ato de órgão, portanto a responsabilidade não pode ser da pessoa jurídica.

Os diretores e sócios gerentes apenas podem ser responsabilizados, nos termos do artigo 135, quando atuem fora dos limites de sua competência, ou seja, praticar atos que infrinjam as normas que limitam essa competência. Que, segundo Fran Martins³⁴ e Amador Paes de Almeida³⁵, são: a lei societária, o contrato social ou estatutos.

Mister se faz agora definir quais são esses atos que quando praticados possibilita a responsabilização nos termos do art. 135, do CTN.

A doutrina aponta para uma distinção. Aponta que violação da lei societária, que enseja a responsabilização prevista no art. 135, III do CTN, pode se dar em dois momentos distintos:

3.1 Interpretação literal do art. 135

A primeira situação seria: 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.

³⁴ MARTINS, Fran. **Sociedade por quotas no direito brasileiro e estrangeiro**, 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960. vol. 2. p.717.

³⁵ ALMEIDA, Amador Paes de. **Manual das Sociedades Comerciais**, 10 ed. São Paulo: Sraiva, 1998. p.27.

Segundo Leonardo Nunes Marques³⁶, para que a responsabilidade seja imputada ao sócio da sociedade, há necessidade de que a obrigação de pagar tributo provenha de um ato que, apesar de genericamente constituir evento sujeito à tributação, especificamente constitua conduta contrária à lei ou ao disposto no contrato social, e seja capaz de fazer nascer a obrigação tributária.

Para ele, o legislador pretendeu fazer com que o sócio que praticou atos com excesso de poderes, infração de lei, estatutos ou contrato social, evento suficiente ao nascimento de uma obrigação tributária, ficasse obrigado ao recolhimento do respectivo tributo.

O art. 135 cuida dos casos em que a sociedade pratica atos que, além de violar contrato social e lei, tem o condão de fazer nascer uma obrigação tributária, cujo cumprimento ficará a cargo do sócio-gerente, uma vez que este é o personagem responsável pela condução irregular da empresa.

Essa interpretação não fere o disposto no art. 3º do CTN, que define tributo como imposição que não constitui sanção de ato ilícito. Pois a exigência tributária não constitui sanção pela realização de ato ilícito ou violador do contrato social.

É plenamente justificável que, nas hipóteses em que os condutores da sociedade pratiquem atos desvirtuadores do objeto da pessoa jurídica, ou violadores da lei, estes sejam responsabilizados pelos efeitos resultantes das obrigações geradas.

Para Hugo de Brito Machado³⁷, o crédito tributário corresponde à obrigação tributária depois de tornada líquida e certa pelo lançamento. Segundo o autor, os créditos por cujo pagamento são os terceiros responsabilizados, nos termos do art. 135 CTN, são somente aqueles correspondente à obrigação tributária que nascem de fatos geradores consubstanciados em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Nos exatos termos do art. 135 do CTN, os terceiros são responsáveis por créditos tributários que tenham sido gerados por atos seus, praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

³⁶ MARQUES, Leonardo Nunes. A Responsabilidade dos Membros da Sociedade Limitada pelas obrigações Tributárias e o Novo Código Civil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 111.

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004. v. 2.

A questão que se pode colocar consiste em saber se essa redução do alcance da norma do art. 135, operada ao amparo do elemento literal, é ou não compatível com o contexto no qual dita norma se insere.

3.1.2 Dissolução Irregular

Leandro Paulsen³⁸ aponta que a dissolução irregular foi, durante muito tempo, apontada de modo unívoco como a hipótese mais característica da responsabilização dos sócios com fundamento no art. 135, III, do CTN.

Mas que, no entanto, analisando a literalidade da lei, a dissolução irregular, a rigor, não se enquadra na previsão constante do art. 135 do CTN, já que não é fato gerador de tributo algum, ou seja, da dissolução irregular propriamente, não decorre obrigação tributária nova. A dissolução irregular é, via de regra, posterior aos fatos geradores que implicaram o surgimento dos créditos exigidos na execução fiscal.

E, com esse argumento, encontramos julgados no sentido de não considerar a dissolução irregular como hipótese do art. 135 do CTN. Embasados no fato de que o referido artigo não cuida da responsabilidade pessoal dos administradores por fatos posteriores ao nascimento da obrigação tributária, ou seja, o ato praticado pelo administrador deve ser a origem do crédito.

“EXECUÇÃO FISCAL – RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS-GERENTES/ ADMINISTRADORES – DISSOLUÇÃO IRREGULAR NÃO EVIDENCIADA. [...] 2. a dissolução irregular da pessoa jurídica vem sendo admitida, pela jurisprudência, como fundamento da responsabilidade pessoal do sócio-gerente que a administrava quando de sua extinção de fato, mas não tem suporte no art. 135 do CTN, que só cuida da responsabilidade por obrigações tributárias ‘resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos’, não abrangendo, portanto, ações ou omissões posteriores ao nascimento da obrigação tributária. [...]”³⁹

³⁸ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do advogado: ESMAFE, 20007.

³⁹ TRF4, 2ª T., AI 2006.04.00.018167-7/RS, rel. Des. Fed. Antônio Albino Ramos de Oliveira, nov/06.

Nesse sentido, encontramos o voto condutor do Des. Fed. Wellington Mendes de Almeida quando do julgamento, pela 1ª do TRF4, AC 2002.04.01.035584-1/SC, out/02. E, também:

“A mera dissolução irregular da sociedade não caracteriza a infração à lei suficiente para ensejar a responsabilização dos sócios pelos débitos tributários da empresa devedora. Apelação provida.”⁴⁰

Há defensores dessa tese que afirmam ainda que, seria demais exigir de uma sociedade limitada, que se encontra dentro do mar das constantes dificuldades financeiras nacionais que tanto afligem os que se arriscam em uma sociedade produtiva, que procedesse a uma autoliquidação formal, com a finalidade de esclarecer o destino que deu ao patrimônio perante o fisco. Pois, em geral, elas não possuem informação para esse tipo de procedimento, e menos ainda recursos financeiros para pagar um contador tal inútil procedimento.

No entanto, de forma majoritária, a doutrina e a jurisprudência, em que pese a dissolução irregular não se encaixe na literalidade do art. 135, têm defendido a possibilidade de responsabilização do sócio dirigente quando ocorre a dissolução irregular da sociedade. Baseiam-se no argumento de que não seria o pedido de redirecionamento com base em mera imputação da responsabilidade objetiva do sócio-dirigente.

Assim, só seria possível a responsabilização pessoal se houvesse prova inequívoca de que o não-recolhimento do tributo resultou da atuação dolosa ou culposa do sócio-gerente ou do diretor, que, com seu procedimento, causaram violação à lei, ao contrato ou ao estatuto.

Hugo de Brito Machado diz que seria sustentável a tese de que os sócios-gerentes, diretores e administradores da sociedade só seriam responsabilizados por obrigações resultantes de atos praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, ou seja, o próprio nascimento da obrigação tributária já teria de ser em decorrência de atos irregulares. Mas por outro lado, que ao sustentar tal posição

⁴⁰ TRF4, 2ª T., un., AC 2001.04.01.059238-0/SC, rel. Des. Fed. João Surreaux Chagas, dez/02

levaria a exclusão da responsabilidade todas as vezes que estes atos fossem praticados depois da ocorrência do fato gerador. E, dessa forma, “Operar-se-ia, assim, injustificável redução no alcance da regra jurídica em estudo.”⁴¹

3.2 Interpretação extensiva do artigo 135, CTN

A segunda situação em que parte da doutrina vislumbra a aplicabilidade do art. 135, ocorre 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.

Atos que embora praticados pelo contribuinte são contrários aos seus interesses. Nesse caso não foi da pessoa jurídica o ato que infringiu a lei, mas do seu diretor, gerente enquanto pessoa natural.

Para Hugo de Brito Machado, não é razoável sustentar que, a obrigação pela qual respondem os sócios-gerentes, diretores e administradores das sociedades há de ser resultante de atos irregularmente praticados, ou seja, que o próprio nascimento da obrigação tributária já se dê em decorrência de atos irregulares.

Considera que, ocorreria uma injustificável redução no alcance do art. 135, se, a responsabilidade dos dirigentes pela obrigação tributária, se desse somente nos casos, em que o próprio nascimento da obrigação fosse resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, estatuto ou contrato social. Ou seja, nas situações em que a obrigação tributária nascesse em decorrência de atos irregulares. Já que ficaria de fora situações que, os atos irregulares, violadores da lei ou do estatuto, fossem posteriores à ocorrência do fato gerador.

Para ele:

“os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, aos quais se reporta o art.135, III, do

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p.179

CTN, são aqueles atos em virtude dos quais a pessoa jurídica tornou-se insolvente”⁴².

Ainda segundo o autor, tal entendimento levaria a excluir-se a responsabilidade dos dirigentes da sociedade, toda vez que os atos violadores da lei do estatuto fossem posteriores à ocorrência do fato gerador do tributo. E, assim, admitir-se-ia que dirigentes de pessoas de direito privado pudessem levar as empresas que dirigem a não pagarem os tributos devidos para se locupletarem com os recursos não recolhidos à Fazenda Pública, pois não seriam responsabilizados.

Assim, justifica-se uma interpretação mais extensiva, evitando que a atribuição de responsabilidade aos dirigentes ocorra somente em relação aos créditos gerados de atos ilegais ou abusivos. E abrangendo o alcance da norma, e a conseqüente responsabilização dos sócios-gerentes, diretores e administradores das sociedades, quando o abuso ou ilegalidade, o excesso de poderes ou infração à lei, estatuto ou contrato social tornaram a pessoa jurídica insolvente.

Segundo Hugo de Brito Machado, os atos praticados com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social aos quais se reportam o art. 135, III, do CTN, “são aqueles atos nos quais a pessoa jurídica tornou-se insolvente”.⁴³

3.3 Falência

Para a doutrina e jurisprudência, a falência não constitui ato ilícito. E não pode ser invocada de modo a justificar a incidência do art. 135, III, do CTN, com a conseqüente responsabilização dos sócios.

“REDIRECIONAMENTO. PRESSUPOSTOS DE VALIDADE. [...] 3. A ofensa à lei, que pode ensejar a responsabilidade dos sócio, nos termos do art. 135, III, do CTN, é a que tem relação direta com a obrigação tributária objeto da execução. Não se enquadra nessa hipótese o descumprimento do dever legal do

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p.140-141

⁴³ MACHADO. Hugo de Brito. Op. cit. p. 189

administrador de requerer a autofalência (art. 8º do Decreto- lei nº 7662/45) 4. Recurso Especial improvido.”⁴⁴

3.4 IPI e Imposto de Renda retido na fonte e Contribuição Previdenciária

A lei impõe responsabilidade tributária objetiva para contribuição previdenciária, para imposto de renda retido na fonte e para IPI (idéia de que no IPI esta se pagando aquilo que se repassou para o consumidor, está repassando, mas não esta pagando). Nos demais casos o STJ tem uma jurisprudência pacífica, no caso de inadimplemento não há responsabilização pessoal com base no art. 135, mas quando a lei ordinária prevê uma situação diferente, inserindo uma responsabilização objetiva, o STJ tem aceitado, porque a lei assim prevê.

Mas, há doutrinadores que entendem que, a lei pode prever outras causas de responsabilização tributária, mas seguindo a lógica, a estrutura do CTN, a dinâmica dos requisitos para responsabilização são reservados à lei complementar. Assim, parece que essas leis ordinárias que estabelecem a responsabilidade tributária objetiva de determinados tributos pero mero inadimplemento contrariam a sistemática do CTN e, portanto, contrariam a reserva de lei complementar estabelecida no art. 146, III da CF/88.

O STJ já sedimentou o entendimento no sentido de que o mero inadimplemento não possibilita a responsabilidade pelo art. 135, mas ainda não entende de que lei ordinária não poderia estabelecer em sentido contrário a isso.

Dispõe o Decreto-lei 1736/79, em seu art. 8º:

“são solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do não-recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados e do Imposto sobre a Renda descontado na fonte.”

A doutrina tem encarado que só seria possível a aplicação do art. 8º do Decreto-lei 1736/79 quando presentes as condições do art. 135, III, do CTN, quais sejam:

⁴⁴ STJ, 1ª T., un., Resp 512.688, rel. Min. Teori Albino Zavacki, ago/04

a prática de atos com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto, ou então, a dissolução irregular da sociedade. Neste sentido:

“RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. [...] 4. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova a infração à lei praticada pelo dirigente. [...] 8. Não importa se o débito é referente ao IPI (DL nº 1736/79). O ponto central é que haja comprovação de dissolução irregular da sociedade ou infração à lei praticada pelo sócio-dirigente. [...]”⁴⁵

3.5 Contribuição ao FGTS, inaplicabilidade do art. 135, III

O STF tem orientação firmada no sentido de que “a atuação do Estado ou de órgão da Administração Pública em prol do recolhimento da contribuição do FGTS, não implica torná-lo titular do direito à contribuição, mas, apenas decorre do cumprimento, pelo Poder Público, de obrigação de fiscalizar e tutelar a garantia assegurada pelo empregado optante pelo FGTS. Não exige o Estado quando aciona o empregador, valores a serem recolhidos ao Erário, como receita pública. Não há, daí, contribuição de natureza fiscal ou parafiscal.”

A jurisprudência do STJ, também consolidou-se no sentido da inaplicabilidade do disposições do CTN aos créditos do FGTS. Já que as contribuições ao FGTS não possuem natureza tributária, inaplicável, portanto, as regras do CTN, inclusive aquelas previstas no art. 135, III, do CTN.

“EXECUÇÃO FISCAL. DIRIGENTE DE ASSOCIAÇÃO. REDIRECIONAMENTO. FGTS. ART. 135, CTN. INAPLICABILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. INDICAÇÃO DOS DISPOSITIVOS VIOLADOS. AUSÊNCIA. SÚMULA 248/STF. 1. Ante a natureza não-tributária dos recolhimentos patronais para o FGTS, deve ser afastada a incidência das disposições do Código Tributário Nacional, não

⁴⁵STJ, 1ª T., Edcl no AgRg no Ag 471.387/SC, Rel.Min. José Delgado, mar/03

havendo autorização legal para o redirecionamento da execução, só previsto no art. 135 do CTN. 2. Ainda que fosse aplicável ao caso o disposto no art. 135 do CTN, esta Corte já decidiu que o mero inadimplemento da obrigação tributária não configura violação à lei apta a ensejar a responsabilização dos sócios. 3. Recurso especial improvido.⁴⁶

3.6 Não pagamento de tributos

Quanto ao não pagamento do tributo no prazo, por ser infração de lei tributária. Poderia os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídicas de direito privado serem responsabilizadas pelo seu adimplemento, provocando o citado redirecionamento da execução fiscal? É o que analisaremos no capítulo seguinte.

⁴⁶ STJ, 2ª T., Resp 746620/PR, rel. Min. Castro Meira, jun/05

4. NÃO PAGAMENTO DE TRIBUTOS. CONSTITUI INFRAÇÃO À LEI?

4.1 Evolução jurisprudencial

Essa possibilidade foi vislumbrada, encontrando defensores tanto na doutrina quanto na jurisprudência.

A 1ª Turma do STJ durante muito tempo se manifestou no sentido de que o mero não-recolhimento do tributo configuraria violação legal ensejando a responsabilização pessoal do sócio-dirigente:

“O sócio-gerente de uma sociedade limitada é responsável, por substituição, pelas obrigações fiscais da empresa a que pertencera, desde que essas obrigações tributárias tenham fato gerador contemporâneo ao seu gerenciamento, pois que age com violação à lei o sócio gerente que não recolhe os tributos devidos.”⁴⁷

“Tributário – Execução Fiscal – Penhora de Bens – responsabilidade do sócio – artigos 135 e 136, CTN. O sócio responsável pela administração e gerência da sociedade limitada, por substituição, é objetivamente responsável pela dívida fiscal, contemporânea ao seu gerenciamento ou administração, constituindo violação à lei o não recolhimento de dívida fiscal regularmente constituída e inscrita. Não exclui a sua responsabilidade o fato de seu nome não constar na dívida ativa.”⁴⁸

A 2ª Turma, no entanto, se manifestava em sentido contrário, entendendo que a simples falta do recolhimento de tributo não se presta à caracterização da responsabilidade pessoal do administrador da pessoa jurídica pelo inadimplemento da obrigação tributária.

Esse dissídio jurisprudencial veio a ser pacificado no STJ, tendo-se consolidado o entendimento tanto da 1ª quanto da 2ª Turmas do STJ que o mero não-recolhimento de tributos não caracteriza por si só, infração legal, para fins do disposto no

⁴⁷ STJ – Ac. unân. da 1ª T. public. Em 6/9/93 – Rec. Esp. 34.497-7-SP – Rel. Min. César Rocha.

⁴⁸ STJ, Rec. Esp 33.731-1 – MG, DJ de 6/3/95, p. 4.318.

art.135 do CTN, isso porque, para que essas pessoas sejam responsabilizadas não bastaria mero inadimplemento e uma mera intervenção culposa, o artigo em análise exigiria um *animus* de violar a lei, o contrato e o estatuto com a intenção de lesar a fazenda pública.

“EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. PRESSUPOSTOS DE VIABILIDADE. [...] 2. Segundo a jurisprudência do STJ, a simples falta de pagamento do tributo e a inexistência de bens penhoráveis no patrimônio da devedora (sociedade por quotas de responsabilidade limitada) não configuram, por si sós, nem em tese, situações que acarretam a responsabilidade dos sócios. [...]”⁴⁹

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III DO CTN. PRECEDENTES. [...] 6. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. Precedentes da Corte Superior. [...]”⁵⁰

“TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – SOCIEDADE ANÔNIMA – RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS – LIMITES – LEI 6.404/76, ART. 158 – CTN, ART. 135, III – PRECEDENTES. – A obrigação do recolhimento do tributo devido pela empresa é da pessoa jurídica, e não do diretor ou sócio-gerente. – Nas sociedades anônimas a responsabilidade dos sócios, participantes ou acionistas limita-se ao montante das ações por eles subscritas ou adquiridas. – Os sócios diretores, gerentes ou representantes da sociedade (pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes às obrigações tributária decorrentes de atos ou fatos maculados de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos (CTN, art. 135, III) – Recurso especial conhecido e provido.”⁵¹

4.2 Art. 135, CTN – Responsabilidade subjetiva - dolo

⁴⁹ STJ, 1ª T. un. Resp 512.688, rel. Min. Teori Albino Zavascki, ago/04.

⁵⁰ STJ, 1ª T., un., AGRGAI 487.071/RS, rel. Min. José Delgado, maio/ 03.

⁵¹ STJ, 2ª T. un. Resp 296.304/ SP, rel Min. Francisco Pessanha Martins, maio/ 03.

Em que pese o entendimento já pacificado na jurisprudência pátria e na doutrina mais abalizada, o Fisco utiliza o art. 135, III, do CTN, como solução para recebimento de seus créditos. Dando uma interpretação extensiva ao alcance do artigo, englobando todas as situações em que as empresas figurem como devedora. Desse modo abarcaria como infração à lei o simples inadimplemento do tributo, possibilitando desse modo a responsabilização do membro da sociedade.

As Fazendas Públicas argumentam que, a redação do referido artigo é bastante vaga, e que o não recolhimento de tributo é uma ilicitude pelo conceito lato de ilícito como descumprimento do dever jurídico, decorrente de lei ou de contrato.

Se a empresa desenvolve suas atividades e aufera seu faturamento e seu lucro inserida em um tecido social, e a lei estabelece sua obrigação de contribuir para a manutenção desse tecido através do pagamento de tributos e contribuições, com um esteio legal que a obriga do pagamento em si a toda sorte de obrigações concernentes, infringe a lei o dirigente que deixa de destinar corretamente o quantum devido, o que quase sempre ocorre repetidamente.

Dizem ainda que, considerar que o art. 135 faz exigência de ilícito não somente objetivo, mas subjetivo (má-fé), seria consagrar que os dirigentes de uma empresa podem desviar ao seu bel-prazer a porcentagem do lucro (ou faturamento, conforme o caso) destinada ao interesse público através de impostos e contribuições, e mais, que podem fazê-lo de forma reiterada, até por anos a fio, sem nenhuma conseqüência.

Ademais, não haveria indicação no texto do art. 135 no sentido de que a ilicitude ali não seja objetiva; e além disso, o descumprimento da obrigação tributária é feito intencionalmente, havendo a decisão subjetiva de furtar-se ao pagamento, o que se torna mais evidente ainda em quase todos os casos, nos quais o descumprimento é reiterado.

Consideram ser inaceitável a argumentação de que esse descumprimento da obrigação tributária poderia se dar em virtude da álea normal de negócios. A álea de negócios de uma empresa deve adequar-se às suas obrigações para com a sociedade na qual se insere, sendo indesejável por todos os ângulos consagrar que seus dirigentes

possam comprometer à vontade as provisões para o pagamento dos tributos e contribuições, inclusive reiteradamente, como em quase todos os casos, dando-lhes a destinação que acharem melhor.

Tal entendimento consagra que os dirigentes podem deixar de pagar tributos, inclusive por anos a fio, sem nenhuma conseqüência. Ou seja, fazem parte daquela sociedade, com todos os direitos, na hora de exercer suas atividades comerciais, mas não na hora de contribuir para a manutenção dessa sociedade com tributos e contribuições.

A jurisprudência pátria rechaça a teoria da responsabilidade objetiva, por vezes defendida pela Fazenda Pública na intenção de implementar a exação tributária do sócio, com base no inadimplemento da obrigação. Com efeito, desde o julgamento dos Embargos de Divergência nº 174.532/PR, é uníssono o entendimento no STJ no sentido de que, para caracterização da responsabilidade do sócio por dívidas tributárias, com fulcro no art. 135, III do CTN, é imprescindível demonstrar que o sócio tenha agido com dolo ou culpa. Neste sentido:

“PROCESSUAL CIVIL – AGRAVO REGIMENTAL – RESPONSABILIDADE DO SÓCIO – NATUREZA SUBJETIVA – RECURSO ESPECIAL COM PRETENSÃO CONTRÁRIA À JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DO STJ – SEGUIMENTO NEGADO (ART. 557, CAPUT DO CPC) – PREQUESTIONAMENTO: CONCEITO E CONFIGURAÇÃO. 1. Prevalece nesta Corte o entendimento de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não enseja a responsabilidade solidária do sócio-gerente, nos termos do art. 135, III, do CTN. [...]”⁵²

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES. [...] 4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade do ex-sócio. 5. Precedentes desta Corte Superior. 6. Embargos de divergência rejeitados.”⁵³

⁵² STJ 2ª T. – AGREsp 492.153/RS – Rel. Min. Eliana Calmon – DJ de 07/06/04.

⁵³ STJ 1ª Seção – EREsp 260.107/RS – Rel. Min. José Delgado – DJ de 19/04/04.

No mesmo sentido, Sacha Calmon, considera que, o simples não recolhimento de tributo constitui uma ilicitude, porquanto o conceito lato de ilícito é o descumprimento de qualquer dever jurídico decorrente de lei ou contrato.

No entanto, a infração a que se refere o art. 135 não é objetiva, e sim subjetiva, ou seja, dolosa. Para os casos de obrigações fiscais por mera culpa, nos atos em que intervierem e pelas omissões de que forem responsáveis, basta o art. 134, que atribui à terceiros dever tributário por fato gerador alheio. No art. 135 o dolo é elementar.

Verifica-se que os pressupostos para a responsabilização de sócios-gerentes, diretores e administradores das pessoas jurídicas de direito privado residem no dolo. Fraude, conluio, sonegação para elidir o cumprimento da obrigação tributária autoriza a responsabilidade prevista no art. 135, mas somente no caso da pessoa jurídica provar sua inocência.

4.3 O art. 135 faz referência à lei comercial

Para Hugo de Brito Machado Segundo, é até admissível a existência de algumas incertezas na definição de “ato contrario à lei”, para fins do artigo 135 do CTN. Entretanto, não se pode, de maneira alguma, definir a expressão de modo a alcançar o mero inadimplemento.

A interpretação de que o não pagamento de tributo possibilita a responsabilização pessoal do sócio dirigente, baseia-se no fato de que o descumprimento de qualquer dever jurídico é, em ultima análise contrario à alguma lei ou contrato.

O não pagamento do tributo na data devida é um descumprimento, uma infração à lei que assim determina. Assim, como não pagar uma obrigação comercial qualquer no seu vencimento também é ofensa à lei no sentido lato, como todo ato não cumpridor dos ditames legais ou obrigacionais é infrator de lei, até do princípio genérico que determina cumprimento das obrigações.

Comunga do mesmo entendimento, Alexandre Macedo Tavares que, diz que não advoga a tese de que o inadimplemento de uma obrigação tributária não representa uma infração à lei. No entanto, assevera que, o simples não pagamento não significa infração à lei para fins da aplicação do art. 135 do CTN.

Ressalta que, a simples falta do recolhimento do tributo, a rigor não é infração à lei imputável ao sócio, posto que a obrigação de pagar tributos cofres públicos é da sociedade, que foi quem realizou a hipótese de incidência abstratamente definida em lei, e não do sócio-gerente ou diretor.

O não pagamento de tributos é uma infração praticada pela pessoa jurídica, e não pelo seu dirigente, e como é sabido a pessoa natural do dirigente não se confunde com a pessoa jurídica. Isso significa que as sociedades possuem deveres jurídicos diferentes dos deveres jurídicos seus sócios.

Se o ato foi praticado pela pessoa jurídica, através de órgão seu, a responsabilidade é da pessoa jurídica, e não da pessoa física que validamente exercia a função de órgão.

Dessa forma, os diretores e sócios gerentes apenas podem ser responsabilizados, nos termos do artigo 135 do CTN, quando atuem fora do limite de sua competência, ou seja, quando infringe a lei societária, o contrato social ou estatuto.

Nesse sentido, foi o entendimento do Ministro Ari Pargendler:

“A falta de pagamento de tributos é, a princípio, infração da sociedade à obrigação legal de pagar tributos. O sócio-gerente pode ser pessoalmente responsável pelos tributos se a falta de pagamento resultar de ato seu praticado com infração à lei. Quer dizer, não basta, para tipificar a responsabilidade do sócio-gerente, o inadimplemento da sociedade, por que este pode recorrer do risco natural aos negócios – risco, aliás, pressuposto na própria natureza da sociedade por quotas de responsabilidade limitada”.⁵⁴

Neste sentido, Leonardo Nunes Marques considera que, a mora da sociedade não constitui situação suficiente à responsabilização do sócio-gerente. Pois se assim não fosse, todo inadimplemento da sociedade possuiria o condão de possibilitar o

⁵⁴ Recurso Especial nº 1.674/GO, STJ, 2ª Turma. Rel. Min. Ari Pargendler, j. em 16.10.1995, DJU de 06.11.199.

acionamento do sócio responsável, não restando situações em que a pessoa jurídica fosse exclusivamente responsável.

Não há dúvidas de que o inadimplemento do tributo constitui uma hipótese de descumprimento de um dever legal, qual seja o de pagar o tributo na data estipulada. No entanto, o legislador não quis regular esta situação fática.

O autor entende que, somente a infração à lei que configure um ato ilícito estrito senso proporciona a responsabilidade dos diretores, gerentes e representantes.

Pois de outra forma desapareceria a natureza das sociedades de responsabilidade, e a clássica distinção entre a pessoa jurídica e as pessoas físicas que a dirigem, pois que o não-pagamento de débitos, tributários e outros da sociedade, configura um deslize comercial, mas não propriamente um ilícito, e suas seqüelas ficariam limitadas à própria pessoa jurídica.

Renato Lopes Becho considera que a lei a que se refere o art. 135 é aquela que disciplina a conduta das pessoas indicadas nos seus incisos, no desempenho de suas funções. Não se trata de lei tributária, pois, se fosse assim, bastaria o não recolhimento do tributo para que a responsabilidade fosse imputada. E assim, uma pessoa jurídica não mais responderia por débitos em atraso.

Segundo o autor, a lei a que se refere o art. 135, caput do CTN é a lei que rege as ações das referidas pessoas, que no caso do inciso III do supracitado artigo é a lei comercial. Assim, não é conduta contrária a qualquer norma, mas sim, infração à legislação societária.

Desse modo, para se definir o alcance do caput do art. 135 mister se faz analisar a lei comercial, já que esta que limita a conduta dos sócios e administradores. Além da lei, as pessoas jurídicas também podem limitar a conduta de seus representantes e administradores, através dos atos de sua fundação, por meio do contrato social (para a sociedade limitada regida pelo Código Civil) ou do estatuto (para as sociedades anônimas – Lei 6404/76).

Assim, esses diplomas legais apresentam algumas limitações para sócios, gerentes e administradores, e remetem aos contratos sociais ou estatutos a possibilidade de limitar tais limitações.

Nessa ordem de idéias, a pessoa jurídica não será obrigada a responder pelos atos de seus representantes quando estes praticam atos contrários à lei, estatuto ou contrato social, dependendo do caso, do mesmo modo, também não poderá ser obrigada a responder pelo recolhimento dos tributos resultantes da prática desses atos.

Interpretação diversa é aquela adotada pelas Fazendas Públicas e, entendem que, a referência à lei do artigo 135 do CTN diz respeito a qualquer lei. Nestes termos, para o Fisco, deixar de recolher tributo é infração à lei nos termos do art. 135.

Mas isso seria admitir que qualquer infração à lei e o atraso no cumprimento de qualquer obrigação, possibilitaria a transferência da responsabilidade para o administrador, o que geraria o fim da personalidade jurídica da empresa.

Haroldo Funke entende que o não-recolhimento de tributos não configura infração à lei para fins do disposto no art. 135 do CTN, já que a infração a que o dispositivo faz referência é dos deveres previstos na legislação que rege as sociedades (Código Comercial, Lei das Sociedades Anônimas, Lei das Sociedades Limitadas):

“Destarte, os argumentos antes expendidos nos levam à conclusão que a expressão infração à lei, contida no texto, não se refere a infração de lei fiscal, mas à infração [...]. É de se notar que a expressão está ao lado das expressões excesso de poderes, infração de contrato social e infração de estatutos, todas próprias do direito das sociedades comerciais”.⁵⁵

Desse modo, a simples falta de recolhimento de tributo não teria o condão de firmar a responsabilidade pessoal do administrador pelo crédito tributário.

Segundo Hugo de Brito Machado, considerar o inadimplemento de tributos como ato contrário à lei praticado pelos representantes de pessoas jurídicas transformaria a exceção em regra. Tendo em vista que, a regra é a responsabilidade da pessoa jurídica, e excepcionalmente quando os dirigentes agirem com excesso de poderes ou infração à lei, serem responsabilizados pessoalmente, pois, neste caso, reputa-se o fato praticado a este e não à pessoa jurídica.

Essa construção ensejaria a responsabilização pessoal do sócio diretor ou dirigente, pelo cumprimento de todo e qualquer dever jurídico da sociedade, pois seu

⁵⁵ FUNKE, Haroldo. **A responsabilidade tributária dos administradores de empresas no Código tributário nacional**. São Paulo: Resenha Tributária, 1985. p. 94.

descumprimento viola alguma lei. Assim, o não pagamento de uma duplicata no vencimento ou o atraso no pagamento de férias ou do 13º salário, por violar a CLT, seria uma infração à lei praticada pelo sócio.

Para ele, não há que se falar que somente seria infração à lei o inadimplemento de tributos, pois o artigo 135 do CTN, em momento algum faz referência a uma responsabilidade distinta apenas para fins tributários.

4.4 Artigo 135, I do CTN: Mais um argumento para não se admitir o não pagamento de tributos

O artigo 135, I, trata da responsabilidade pessoal dos sócios das sociedades de pessoas – sócios com responsabilidade ilimitada –, pelos débitos da pessoa jurídica quando da prática de atos com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social. Nota-se, portanto, que o legislador considerou situações diferentes, a “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte” (art. 134) e a prática de atos “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” (art.135), dando tratamento diferenciados.

Baseado nessa distinção, Hugo de Brito Machado Segundo⁵⁶, traz mais um argumento para que a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação pela pessoa jurídica não possa ser considerada infração à lei ou ao contrato. Pois, se assim fosse haveria dois artigos com suporte fático iguais e determinações diferentes. E como para as pessoas do inciso I do art. 135, haveria impossibilidade de pagamento pela pessoa jurídica ser confundida com infração à lei, a mesma conclusão se aplicaria às pessoas mencionadas nos demais incisos. Afinal, não poderia ser interpretar o caput de forma diferente a depender do inciso em análise.

⁵⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas e Redirecionamento da Execução Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 125.

4.5 Não pagamento de tributos: não é infração a lei, segundo interpretação literal do art. 135, III do CTN

Em que pese o inadimplemento tributário ser considerado como ilícito. Já que a norma atribui à determinada pessoa a responsabilidade pelo pagamento do tributo. Como vimos acima, a doutrina de forma majoritária entende que, apesar do não recolhimento no prazo legal ser considerado um fato contrário à lei. Isto não significa que ilícito enseje a aplicação do artigo 135, ou seja, a responsabilização pessoal do sócio e dirigente.

Isto porque, o artigo 135 reporta-se a fatos contrários ao disposto em lei e ocorridos anteriormente ao nascimento da obrigação tributária. Enquanto o inadimplemento do tributo é um fato contrário à lei, porém ocorrido posteriormente à geração do crédito tributário. Ambos são considerados como fatos ilícitos, porém ocorridos em momentos distintos. Veja-se:

Ato ilícito → Obrigação Tributária → lançamento → crédito tributário → inadimplemento

Haveria, portanto, que se diferenciar a situação de quando há a responsabilidade dos sócios-gerentes e diretores pelo não cumprimento de dispositivos de leis, que importem em surgimento de uma obrigação, débito da sociedade para com o poder público.

Que não deve se confundir com a impossibilidade da sociedade pagar devido a sua insolvência, neste caso é necessário demonstrar que o que o dirigente contribuiu pessoal e dolosamente para a violação da lei em prejuízo de terceiro.

Desse modo, segundo entende Hugo de Brito Machado Segundo⁵⁷ que:

“a violação da lei societária pode ocorrer, dando azo a responsabilidade do sócio-dirigente 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,

⁵⁷ ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord); MACHADO SEGUNDO. Hugo de Brito, **Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas e o Redirecionamento da Execução Fiscal, em Problemas de Processo Judicial Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. vol.4. p. 125-146.

por 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 foi adimplida em virtude de ato contrário à lei societária praticado pelo diretor ou sócio-gerente, como é o caso da dissolução 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”.

Deve-se observar a distinção, se o tributo não é pago pela pessoa jurídica, que não dispõe de recursos ou os utiliza para fins lícitos, caso em que se tem uma dívida da sociedade não paga pela sociedade, dos casos em que o tributo não é pago porque os dirigentes da pessoa jurídica dolosamente não pagam o tributo e do valor respectivo se apropriam, infringindo uma lei societária, desfalcando o patrimônio da pessoa jurídica.

Segundo Hugo de Brito Machado, a atribuição de responsabilidade ao dirigente da pessoa jurídica pelos créditos tributários que esta não pagou, como simples inadimplência do dever de pagar, implica em abolir definitivamente a limitação da responsabilidade de diretores de pessoas jurídicas em matéria tributária.

E excluir a limitação da responsabilidade de dirigentes por dívidas da pessoa jurídica, praticamente inviabiliza o desenvolvimento da atividade econômica, uma vez que ninguém mais dedicar-se-ia a atividade de dirigente de uma empresa sabendo que esta assumindo responsabilidade pessoal, ilimitada pelo pagamento dos tributos que venham a ser devidos pela empresa.

Assim, se o ato ilícito (não recolhimento) ocorre após o nascimento da obrigação tributária, o fato não está abrangido pela disposição normativa do artigo 135.

Essa visão se coaduna com a interpretação literal do caput do art. 135 (já analisada anteriormente), segundo a qual, não seria possível a responsabilização das pessoas previstas no inciso III, quando seus atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto fossem praticados posteriormente à ocorrência do fato gerador.

Sendo assim, não seria possível ultrapassar a interpretação da norma, atribuindo-se a responsabilidade pessoal aos sócios de uma empresa pelo simples inadimplemento tributário. Já que este ocorre após a ocorrência do fato gerador.

Ademais, o art. 135 do CTN é uma norma restritiva de direitos, de índole eminentemente excepcional, não pode comportar interpretação extensiva ou interpretação análoga, pois conforme regra universal de hermenêutica, as exceções devem ser interpretadas restritivamente.

5. ASPECTOS PROCESSUAIS

5.1 Sujeito passivo

Vale notar que, os acontecimentos previstos nos arts. 135 têm grande repercussão no aspecto processual, isso porque, dizem respeito às garantias do credor de receber seus créditos tributários.

Desse modo, após apresentar o alcance do disposto no art. 135, III, mister se faz analisar a repercussão processual a partir da definição da figura do responsável, pois, analisar o tema responsabilidade tributária implica analisar a figura que passou a ocupar o pólo passivo da obrigação tributária, ou seja, da ação execução fiscal.

Sujeito passivo do executivo fiscal é o devedor da obrigação tributária, é a pessoa natural ou jurídica, obrigada a seu cumprimento, que tem o dever de prestar ao credor - Fisco, o objeto da obrigação. Em função do objeto, as obrigações foram classificadas, pelo CTN, em obrigações principais e acessórias, e seus respectivos devedores em sujeitos passivos da obrigação tributária principal e acessória.

O art. 121 do CTN define o sujeito passivo da obrigação tributária principal aquela pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. E, no art. 122, o sujeito passivo da obrigação acessória, como aquela pessoa obrigada às prestações que constituam seu objeto, ou seja, uma prestação positiva ou negativa não pecuniária.

O sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa que, a vista da lei, tem o dever legal de efetuar o pagamento da obrigação. Dependendo da relação da relação que possui com o fato gerador, pode ser contribuinte ou responsável. Será contribuinte “quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”⁵⁸.

E responsável quando sem se revestir da figura de contribuinte, ou seja, sem ter relação direta de fato com o fato tributável, está por força lei, obrigado a pagar o tributo, eliminando ou não esse dever do contribuinte.

⁵⁸ V. art. 121 do CTN.

Importante citar que, a não ser que a lei específica do tributo estabeleça de modo diferente, as convenções particulares relativas à responsabilidade não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal de sujeito passivo nas obrigações tributárias respectivas.

Assim, por mais que as pessoas convençionem e estipulem a quem cabe a condição de sujeito passivo da obrigação tributária, essas não podem ser opostas à Fazenda Pública que, exigirá o tributo e, incluirá no pólo passivo da execução fiscal aqueles que nos termos da lei cabe a responsabilidade pelo pagamento dos tributos. Em que pesem as convenções particulares serem juridicamente válidas, não produzem efeitos contra a Fazenda Pública que terá o direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária daquelas pessoas às quais a lei atribuiu a condição de sujeito passivo.

Assim, o Fisco não está obrigado a assegurar a quem não participa da relação de tributação, nem mesmo, o direito de defesa no processo administrativo fiscal de constituição do crédito tributário.

Hugo de Brito Machado leciona que

“em qualquer caso aquele que, assume, contratualmente, a responsabilidade pelo pagamento de tributos, em face do legítimo interesse de que é titular pode questionar judicialmente exigência dos que considerar indevidos. Seja preventivamente, mediante ação declaratória, seja mediante ação anulatória do lançamento respectivo”.⁵⁹

A legislação possibilita o Fisco ingressar diretamente com uma ação de execução, quando a matéria objeto da cobrança versar sobre um crédito de natureza tributário. E isso é possível, pois o artigo 585 do CPC elenca como título executivo extrajudicial, em seu inciso IV,

“a certidão da dívida ativa da Fazenda Pública da União, Estado, Distrito Federal, Território e Município, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei”.

O CTN no caput do artigo 201 confere à dívida regularmente inscrita presunção de certeza e liquidez, considerando-a prova pré-constituída.

⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 286.

5.2 Responsável deve constar da Certidão de Dívida Ativa?

O artigo 202, I, do CTN, aponta para obrigatoriedade do termo de inscrição em dívida ativa indicar, além do nome do devedor, o dos co-responsáveis, se for o caso, obviamente.

No entanto, Renato Lopes Becho atenta para o fato de que para que o nome do responsável já conste da inscrição depende da identificação do tipo de responsabilidade presente no caso concreto. Isso porque há situações em que a correta identificação do responsável necessita de procedimentos mais complexos. Sendo assim, não necessariamente a inscrição será feita diretamente em nome do responsável ou em nome deste também.

Para que o Fisco execute a obrigação tributária em face do contribuinte basta uma mera constatação, de ordem objetiva, o não-recolhimento do tributo. Já quanto à execução judicial do responsável tributário, o Fisco deve comprovar a sua responsabilidade, já que essa responsabilidade nem sempre é objetiva.

Em que pese a previsão expressa do CTN sobre a obrigatoriedade do nome do responsável constar da CDA, a jurisprudência do STJ tem aceitado a inclusão do responsável tributário no pólo passivo independentemente de inscrição em Dívida Ativa contra ele, bastando resguardar-se a possibilidade de ampla defesa em sede de embargo.

A jurisprudência do STF já havia se pacificado, quando detinha competência, que hoje é do STJ, no sentido de que o co-responsável, nos termos do artigo 135 do CTN, poderia ser executado independentemente de seu nome constar da Certidão de Dívida Ativa. A demonstração da inoccorrência da infração de lei ou contrato ficaria reservada para os Embargos à Execução.

“TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE ANÔNIMA. AUSÊNCIA DE SISSOLUÇÃO IRREGULAR. RESPONSABILIDADE DE DIRETOR. A defesa deste há de fazer-se por meio de embargos à penhora, e não mediante simples e prévia petição ao juiz da execução para que desautorize a penhora.”⁶⁰

⁶⁰ Ac. un. Da 2ª T. do STF – Rel. Décio Miranda – RE – 93028/SP – DJ de 7-05-82, p. 4270; Ementário v. 1253-01, p.258; RT 00101-02/478.

“SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. EXECUÇÃO FISCAL. FIGURAS DO DEVEDOR E DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. A execução fiscal pode incidir contra devedor ou contra o responsável tributário, não sendo necessário que conste o nome deste na certidão de dívida ativa [...]”⁶¹

5.2.1 Violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa

Esse posicionamento do STJ encontra críticas na doutrina, entende Renato Lopes Becho que dar ao responsável a possibilidade de defesa somente em sede de embargos não seria uma boa solução. Isso porque, os embargos do devedor, onde há amplo processo cognitivo, é oportunidade processual que só se torna possível após a violação de seu patrimônio, pois nos termos do art. 16, § 2º, da Lei 6830/80: “Não são admissíveis embargos do executado antes da garantia da execução”. Para ele, a solução mais técnica seria o Estado analisar a responsabilidade do sócio antes da inscrição do débito em dívida ativa.

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado entende que, pela Constituição atual, nenhum cidadão poderá ser objeto de qualquer imputação que implique em diminuição de seu patrimônio sem que lhe seja conferida oportunidade de defesa, dentro de um processo administrativo ou judicial. Em se tratando de valores exigidos pela Administração Pública é indispensável a instauração de um procedimento administrativo, com amplas oportunidades de defesa, como condição para a formação do título executivo (CDA) e posterior execução deste.

E, completa dizendo que o dirigente, enquanto pessoa natural, ao ser executada sem qualquer processo administrativo prévio, no qual se referisse sua responsabilidade não teria respeitado o seu direito ao devido processo legal e à ampla defesa.

⁶¹ Ac. un. Da 1ª T. do STF – Rel. Soares Muñoz – RE – 96607/RJ – DJ de 21-05-82, p. 4873; Ementário v. 1255-03, p.792; RT 103-03/01274.

Ademais, atenta para o fato de que certidão de inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa da Fazenda Pública, nos termos do art. 204 do CTN, goza de presunção de certeza e liquidez e tem efeito de prova pré-constituída, configurando como título executivo extrajudicial, o que justifica a propositura da ação de execução fiscal.

E que a dívida regularmente inscrita goza dessa presunção de certeza e liquidez, porque a inscrição pressupõe regular apuração da dívida, que, sendo feita em processo administrativo, assegura ao interessado direito ao contraditório e a ampla defesa.

Assim, essa presunção, por decorrer de apuração de crédito em regular processo a qual foi assegurado à pessoa jurídica o contraditório e a ampla defesa, só produziria efeitos contra ela. E não contra o diretor que não foi chamado a se defender e cujo nome não consta da respectiva certidão.

O referido autor entende que, deve ser assegurado àquelas pessoas previstas no inciso III do art. 135, o direito de defesa tanto no que diz respeito à existência do crédito tributário, como também no que pertine a sua responsabilidade.

O responsável pode ser sujeito passivo na execução, mas os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas não são responsáveis tributários pelo mero fato de serem diretores, gerentes ou representantes. Assim, é indispensável à propositura da execução contra essas pessoas a prova do fato cuja ocorrência os qualificam como responsáveis tributários.

A possibilidade de ser o responsável tributário sujeito passivo da execução, nos termos do art. 568, V, do CPC, não quer dizer que fica o credor dispensado de produzir prova desde a inicial, a prova do fato que enseja aquela condição do sujeito passivo naquela condição.

Como já foi dito, não é o fato de serem diretores, gerentes ou responsáveis que gera a responsabilidade, mas o fato de ter havido a prática de ato com excesso de poderes, infração de lei, contrato ou estatutos, pois é a ocorrência deste fato que há de ser a condição de admissibilidade da execução contra o responsável tributário.

Para Leandro Paulsen, a responsabilidade, que trata o art. 135, III, não é solidária ou por sucessão, mas pessoal, já que decorre da prática de ilícito. Desse modo, é

necessário, então, que seja apurada não apenas a ocorrência do fato gerador, mas do próprio ilícito que faz com que o débito possa ser exigido de terceiro.

Defende que, o ilícito que decorre a responsabilidade pessoal tem de ser devidamente apurado em processo administrativo, dando ao responsável o direito de defesa já na esfera administrativa.

“[...] deveria nos autos do processo administrativo instaurado contra a empresa, verificada a responsabilidade dos diretores, ser lavrado o Termo de Verificação Fiscal e Responsabilidade Tributária, apontando que foi constatada a prática de ilícitos que têm por consequência a responsabilização dos diretores pelos tributos devidos pela empresa, dando-se ciência da constituição do crédito tributário originário das infrações descritas no termo não apenas a pessoa jurídica, mas a cada um dos responsáveis”.⁶²

Nesse sentido, é o entendimento de Carlos da Rocha Guimarães, que mesmo sob a égide da Constituição Federal de 1969, afirmava que:

“a substituição do nome da empresa pelo do chamado responsável, já na fase de execução, implicaria não só em eliminar o direito de defesa do devedor, como também, a própria discussão do mérito na fase administrativa, com prejuízo fundamental do direito de defesa do dirigente.”⁶³

Afirma ainda Hugo de Brito Machado Segundo que, para atribuir a responsabilidade tributária prevista no inciso III, do art. 135 do CTN, é indispensável a instauração de processo administrativo específico para o fim de apurar a prática dos atos descritos no caput.

5.3 Redirecionamento

⁶² MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 917.

⁶³ GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Atigo in RDDT 35. p.104.

Redirecionamento da Execução Fiscal pode ser entendido como a utilização do processo de execução fiscal para alcançar bens de pessoas que não foram inicialmente indicadas como réus.

“Os defensores da possibilidade de redirecionamento sustentam que o dirigente da pessoa jurídica responde pelos créditos tributários desta, e por isso mesmo não se faz necessário o nome deste na inicial da execução, nem na Certidão de Dívida Ativa que a instrui. A penhora de bens do dirigente pode ser posteriormente requerida, e geralmente é requerida quando ocorre dificuldade na localização de bens da pessoa jurídica, ou os bens localizados são insuficientes”.⁶⁴

Hugo de Brito Machado critica as decisões que admitem o redirecionamento, primeiramente, porque vai de encontro à tese adotada pelo STJ, segundo a qual a responsabilidade dos terceiros arrolados pelo art. 135 depende de apuração das circunstâncias das quais decorre.

Ademais, admitir que essa apuração ocorra no processo de embargos à execução é negar aos supostamente responsáveis o direito de defesa na via administrativa, onde o crédito há de ter sido apurado, defesa pertinente à própria existência do crédito e também pertinente às circunstâncias geradoras de sua responsabilidade. Pois violaria a garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa.

Para o autor, o CTN ao estabelecer a possibilidade de execução fiscal contra o responsável por dívida tributária não prevê a possibilidade da execução contra o diretor, mas sim como responsável tributário, o que pressupõe a ocorrência de atos praticados por este com excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatuto.

E conclui que, admitir a execução fiscal promovida contra o sócio, ou contra este redirecionada, sem a prova dessa prática, constitui violação do dispositivo legal, art. 135, pois daria uma inadmissível ampliação ao seu alcance.

Ainda para o autor, a simples possibilidade de vir a ser responsabilizado pelo crédito tributário qualifica-se como interessado e assim tem direito de ser pessoalmente cientificado da instauração de processo administrativo de apuração e exigência daquele crédito.

⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 921.

Considera que para que a atribuição de responsabilidade aos responsáveis tributários atenda a garantia constitucional de contraditório e ampla defesa, é indispensável que seja assegurado a eles oportunidade de impugnam a exigência na via administrativa, sempre que se trate de créditos apurados em processo administrativo instaurado contra a pessoa jurídica.

E, finaliza dizendo que, a menos que, o mero inadimplemento fosse suporte fático do art. 135, III, do CTN. A simples existência do executivo fiscal já justificaria a responsabilização dos dirigentes.

Já que não haveria a necessidade de demonstração da prática de atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos. No, entanto, esse entendimento foi superado, sendo infração de lei referida no artigo, a violação de leis societárias. E essa violação precisa ser comprovada, através de processo, no qual seja assegurada a ampla defesa e demais garantias constitucionais processuais.

O redirecionamento, para os presentantes de pessoas jurídicas organizadas sob formas que limitam a responsabilidade de seus integrantes, somente seria possível no caso de dissolução irregular da sociedade. Pois nesse caso, o ato praticado com infração à lei ocorre após a constituição da Certidão de Dívida Ativa. Mesmo nesses casos, assistirá ao dirigente a possibilidade de nos Embargos à Execução, demonstrar sua irresponsabilidade.

Como ensina Leandro Paulsen, quando o nome do responsável consta do título executivo, da Certidão de Dívida Ativa, decorre daí a sua legitimação para execução, sem que tal implique qualquer juízo quanto a efetiva de responsabilidade a ser discutida em embargos.

“O fato de o nome dos sócios constar na CDA não autoriza, por si só, o redirecionamento do executivo fiscal contra eles.”⁶⁵

No entanto, não constando do título o nome dos sócios contra os quais é pretendido o redirecionamento, é indispensável que o Exeqüente demonstre os fundamentos de fato e de direito, para execução pessoal do sócio, já que este não estará sendo demandado com suporte exclusivo no título.

⁶⁵ V. TRF4, 2ª T., EDAC 2004.04.01.052043-5/RS, rel. Des. Fed. Antônio Albino Raos de Oliveira, out/06.

Assim, em se tratando de redirecionamento com suporte na responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, deve haver demonstração de que o sócio exerceu a gerência na época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e que a obrigação decorre de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos.

Eventual dilação probatória dependerá de provocação do executado em sede de Embargos, tendo em vista que, neste momento, o juiz apenas está verificando a legitimidade passiva do sócio, não havendo, pois, necessidade de comprovação exaustiva.

“[...]É jurisprudência assente na Corte que as pessoas enumeradas no art. 135, III, do CTN, são sujeitos passivos da obrigação tributária (por substituição), podendo ser citados, com penhora de seus bens, ainda que seus nomes não constem no respectivo título extrajudicial. Recurso provido. Decisão un..”⁶⁶

5.4 Responsabilidade é atribuída a quem estava à época do fato gerador

A rigor, em tese, o fato de o sócio ter se retirado da empresa, com a cessão de suas cotas, antes do procedimento administrativo e da inscrição em dívida ativa do débito é irrelevante, pois a obrigação tributária já havia surgido quando ele ainda fazia parte da sociedade, sendo irrelevante a data em que estes venham a ser cobrados. Para a configuração da responsabilidade tributária, no que ao aspecto temporal, é necessário que o sócio esteja na gerência da empresa quando da ocorrência do fato gerador. Como dito, no caso de débito tributário, malgrado a determinação de seu *quantum* e do sujeito passivo tenha sido objeto de lançamento, é fato que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador.

No entanto, é firme a orientação do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que a responsabilidade tributária do sócio-gerente decorre de uma das circunstâncias previstas no art. 135, III, do CTN, ou no caso de dissolução irregular da sociedade executada.

⁶⁶ STJ, 1ª T., Resp 95.0068408/RS, rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ de 24. 06.96, p.22736.

Assim, para que haja configuração da responsabilidade dos sócios pelos débitos da empresa, é necessário não só que, ele faça parte da empresa *na época em que ocorreu o fato gerador* dos débitos em cobrança, mas que ocorram os requisitos previstos no art. 135 do CTN, ou a dissolução irregular.

Se o fato gerador de tributo ocorre durante a gestão do sócio-gerente e este vem a se retirar de forma regular dos quadros da sociedade que prossegue em suas atividades, não se pode atribuir responsabilidade tributária ao referido sócio-gerente se não demonstrado que incidiu em quaisquer das hipóteses elencadas no art. 135, III, do CTN.

Sobrevindo a dissolução irregular da sociedade, o sócio-gerente que se retirara anteriormente de seus quadros só será responsabilizado por créditos tributários se comprovada a sua participação naquele evento.⁶⁷

Nesse sentido, confira os seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL - SÓCIO-GERENTE - RESPONSABILIDADE PESSOAL PELO INADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SOCIEDADE - ART. 135, III DO CTN - DOLO, FRAUDE OU EXCESSO DE PODERES - DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE POSTERIORMENTE À RETIRADA DO SÓCIO-GERENTE. 1. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o sócio somente pode ser pessoalmente responsabilizado pelo inadimplemento da obrigação tributária da sociedade nas hipóteses do art. 135 do CTN e se agiu dolosamente, com fraude ou excesso de poderes ou, ainda, se houve dissolução irregular da sociedade. [...] 4. Descabe responsabilizar-se pessoalmente sócio que se retirou regularmente da empresa, que continuou em atividade, mas que só posteriormente veio a extinguir-se de forma irregular. 5. Recurso especial provido em parte.”⁶⁸ (grifo nosso).

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES. 1. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em

⁶⁷ V. Precedentes do STJ: REsp 436.802/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª T, julgado em 22.10.2002, DJ 25.11.2002 p. 226; REsp 100.739/SP, rel. ministro José Delgado, 1ª seção, julgado em 06.12.1999, DJ 28.02.2000 p. 32, REsp 215.349/MG, Rel. Min. José Delgado, 1ª T., julgado em 31.08.1999, DJ 11.10.1999 p. 45 e REsp 41.836/SP, Rel. Min. Hélio Mosimann, 2ª T, julgado em 14.11.1996, DJ 09.12.1996 p. 49238.

⁶⁸ REsp 436.802/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 22.10.2002, DJ 25.11.2002 p. 226.

caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. [...] 6. O fato do sócio ter se retirado da sociedade em data anterior a da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária discutida constitui suporte jurídico para excluí-lo de qualquer responsabilidade. Sem influência para essa caracterização a ocorrência do registro do documento comprobatório da venda das quotas na junta comercial em data posterior. 7. Prova não feita pelo Fisco de que, na época da ocorrência do fato gerador tributável, o recorrido era sócio, da sociedade ter sido dissolvida irregularmente ou de que ele exercia função de sócio-gerente. 8. Acórdão de segundo grau baseado em presunção.” (grifo nosso).⁶⁹

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. ART. 135, III, DO CTN. NECESSIDADE DE EXISTIREM DOCUMENTOS QUE COMPROVEM OS FUNDAMENTOS DA RESPONSABILIDADE. AGRAVO DE INSTRUMENTO NÃO PROVIDO. 1. A responsabilidade tributária prevista no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional somente tem lugar quando reste comprovado que o sócio-gerente agiu com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, e, ainda, no caso de dissolução irregular da empresa. 2. O redirecionamento da execução contra sócio, porém, é possível se demonstrado que era ele, à época dos fatos geradores, o responsável tributário da empresa. 3. Caso em que à míngua de prova não restou comprovada tal circunstância. 4. Precedentes desta Turma e do STJ. 5. Agravo improvido.”(grifo nosso)⁷⁰

5.5 Do ônus da prova

Importante questão a ser analisada no estudo da execução fiscal é a quem cabe o ônus da prova. A Primeira Seção do STJ firmou entendimento que, se a execução foi promovida apenas contra a pessoa jurídica e depois foi redirecionada contra o sócio-

⁶⁹ Agravo regimental improvido. STJ, AgRg no REsp 276.779/SP, Rel. Ministro José Delgado, 1ªT.

⁷⁰ TRF 1ª Região. AG 200201000383530/BA. 8ª T. Relator Des. Federal Leomar Barros Amorim de Sousa. DJ data: 20/8/2004. p. 205.

gerente, diretor ou representante da pessoa jurídica, cujo nome não consta da Certidão de Dívida Ativa, cabe ao fisco o ônus de provar que o sócio agiu com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos.

Quando o nome do responsável tributário não constar da CDA, embora configurada a legitimidade passiva, nos termos do art. 568, V, do CPC: “Art. 568. São sujeitos passivos na execução: V - o responsável tributário, assim definido na legislação própria”, caberá à Fazenda, ao promover o redirecionamento, o ônus de provar que houve alguma das hipóteses do art. 135, a causa do pedido há de ser alguma das situações, previstas no direito material, como configuradoras da responsabilidade.

Entende que, se da CDA constar os nomes da pessoa jurídica e do sócio-gerente, e se a execução fiscal foi promovida contra os dois. Caberá ao sócio-gerente, em sede de embargos de execução demonstrar que não incorreu nenhuma das hipóteses previstas no art. 135, caput do CTN e, por isso, não deveria ter seu nome incluído no pólo passivo da ação de execução. Isso porque, a CDA é um título executivo que goza nos termos do art. 204, de presunção de certeza e liquidez, e esta deve prevalecer até a impugnação do sócio, não competindo ao judiciário limitar tal presunção.

O fato do nome do responsável tributário constar da CDA, confere a ele a condição de legitimado passivo para a relação processual executiva, nos termos do art. 568, I, CPC, “Art. 568. São sujeitos passivos na execução: I - o devedor, reconhecido como tal no título executivo”, mas não confirma a não ser por presunção relativa, a existência da responsabilidade tributária.

Tendo em vista que, nos termos do art. 204 do CTN, a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza. Cabendo, pois, ao responsável tributário o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135, através de embargos. Nesse caso, independe de a ação executiva ter sido proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio ou somente contra a sociedade.

Vale observar que, se o executivo é proposto contra a pessoa jurídica e o sócio, cujo nome consta da CDA, não se trata de típico redirecionamento, competindo ao sócio o ônus de provar a inexistência da prática de ato com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, uma vez que, a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza.

Recai também sobre o sócio, o ônus da prova, quando embora o nome do sócio conste da CDA, a execução foi proposta somente contra a pessoa jurídica. Situação diversa é aquela em que a execução é proposta somente contra a pessoa jurídica e o nome do sócio não consta da CDA, pois recai sobre a Fazenda Pública o ônus de comprovar que houve infração de infração de lei, contrato social, estatuto ou a dissolução irregular.

Neste sentido:

“TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – POSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO DA MATÉRIA ALEGADA EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE – PREQUESTIONAMENTO DA MATÉRIA IMPUGNADA - REDIRECIONAMENTO – CDA NÃO CONSTA NOME DOSÓCIO – ÔNUS DA PROVA DA FAZENDA PÚBLICA DE QUE AGIU O SÓCIO-GERENTE EM UMA DAS HIPÓTESES DO ART. 135 DO CTN. 1. O executado alegou, em exceção de pré-executividade, prescrição do crédito tributário, não dissolução irregular da sociedade em face ao processo falimentar, e também adequação da via eleita para sua defesa. 2. As matérias tratadas na exceção de pré-executividade não demandam dilação probatória, bem como restou prequestionada a questão no tocante à não-inclusão do nome do sócio-gerente na CDA. Precedente: REsp 816.100/SE, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 16.8.2007. 3. Na hipótese dos autos, a Certidão de Dívida Ativa não incluiu o sócio-gerente como co-responsável tributário; cabendo à Fazenda o ônus de provar a presença dos requisitos do art. 135 do CTN. Agravo regimental improvido.”⁷¹

E, ainda:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO-GERENTE QUE FIGURA NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA COMO CO-RESPONSÁVEL. POSSIBILIDADE. DISTINÇÃO ENTRE A RELAÇÃO DE DIREITO PROCESSUAL (PRESSUPOSTO PARA AJUIZAR A EXECUÇÃO) E A RELAÇÃO DE DIREITO MATERIAL (PRESSUPOSTO PARA A CONFIGURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA). 1. A ausência de debate, na instância recorrida, sobre os dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai, por analogia, a incidência da Súmula 282 do STF.

⁷¹ AgRg nos EDcl no REsp 701827 (ACÓRDÃO) Ministro HUMBERTO MARTINS DJ 14.12.2007 p. 385
Decisão: 06/12/2007

2. Não se pode confundir a relação processual com a relação de direito material objeto da ação executiva. Os requisitos para instalar a relação processual executiva são os previstos na lei processual, a saber, o inadimplemento e o título executivo (CPC, artigos 580 e 583). Os pressupostos para configuração da responsabilidade tributária são os estabelecidos pelo direito material, nomeadamente pelo art. 135 do CTN. 3. A indicação, na Certidão de Dívida Ativa, do nome do responsável ou do co-responsável (Lei 6.830/80, art. 2º, § 5º, I; CTN, art. 202, I), confere ao indicado a condição de legitimado passivo para a relação processual executiva (CPC, art. 568, I), mas não confirma, a não ser por presunção relativa (CTN, art. 204), a existência da responsabilidade tributária, matéria que, se for o caso, será decidida pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução. 4. É diferente a situação quando o nome do responsável tributário não figura na certidão de dívida ativa. Nesses casos, embora configurada a legitimidade passiva (CPC, art. 568, V), caberá à Fazenda exequente, ao promover a ação ou ao requerer o seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, que há de ser uma das situações, previstas no direito material, como configuradoras da responsabilidade subsidiária. 5. No caso, havendo indicação dos co-devedores no título executivo (Certidão de Dívida Ativa), é viável, contra os sócios, o redirecionamento da execução. Precedente: EREsp 702.232-RS, 1ª Seção, Min. Castro Meira, DJ de 16.09.2005. 6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.”⁷²

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC. OPOSIÇÃO DE EMBARGOS DECLARATÓRIOS. NECESSIDADE. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. EXAME DE ELEMENTOS PROBATÓRIOS. SÚMULA N. 7/STJ. LEGITIMIDADE PASSIVA. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. SÓCIOS. INCLUÍDOS. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. 1. Carece de interesse recursal a alegação de violação ao art. 535 do CPC, sem que tenham sido opostos embargos de declaração. 2. Não é possível, em sede de recurso especial, analisar questão relativa à idoneidade de exceção de pré-executividade para a verificação da legitimidade do sócio-gerente se, para tanto, for necessário reexaminar os elementos fáticos-probatórios considerados para o deslinde da controvérsia. Inteligência da Súmula n. 7/STJ. 3. Se a execução fiscal foi promovida contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente, de forma a constar o nome de ambos na respectiva CDA, cabe ao último o ônus probatório de demonstrar que não incorreu em nenhuma das

⁷² REsp 964155 / RS RECURSO ESPECIAL 2007/0146173-2 Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI 1ª T 09/10/2007 DJ 22.10.2007 p. 224.

hipóteses previstas no mencionado art. 135, caput, do CTN e, que, por isso, não deveria ter seu nome incluído na pólo passivo da ação de execução. 4. A Certidão de Dívida Ativa (CDA) é título executivo que goza de presunção de certeza e liquidez. Não compete ao Judiciário limitar tal presunção, que, embora relativa, deve prevalecer até a impugnação do sócio, a quem é facultado o ajuizamento de embargos à execução. 5. Recurso especial conhecido parcialmente e provido.”⁷³ (grifo nosso)

5.5.1 Indício de dissolução irregular – inversão do ônus da prova

É cediço o entendimento do STJ no sentido de que, a empresa que deixa de funcionar em seu domicílio fiscal, sem a comunicação aos órgãos competentes, comercial e tributário, quando não for encontrada no endereço constante da do contrato social depositado na Junta Comercial, sem comunicar onde está operando, será presumidamente desativada ou irregularmente extinta.

Nesses casos, o Tribunal entende que, para que ocorra o redirecionamento da execução contra os sócios, bastariam indícios que atestem ter a empresa encerrado irregularmente suas atividades, como por exemplo, a certidão negativa do oficial de justiça, não havendo que se exigir nesse momento processual prova inequívoca ou cabal.

“TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO – DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE - CERTIDÃO DE OFICIAL DE JUSTIÇA – PROVA SUFICIENTE PARA AUTORIZAR O REDIRECIONAMENTO. 1. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa somente é cabível quando restar demonstrado que ele agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa. 2. Esta Corte, tem o entendimento de que os indícios que atestem ter a empresa encerrado irregularmente suas atividades, como certidão do oficial de justiça, são considerados suficientes para o redirecionamento da execução fiscal. Aplicação do princípio da

⁷³ DJ 23.11.2007 p. 462 Decisão: 23/10/2007 Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA REsp 948129.

presunção de legitimidade dos atos do agente público e veracidade do registro empresarial."⁷⁴ (grifo nosso)

“PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. CERTIDÃO DO OFICIAL DE JUSTIÇA. INDÍCIO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA O SÓCIO-GERENTE. POSSIBILIDADE. I - Discute-se se a certidão expedida pelo oficial de justiça atestando que a empresa executada não mais funciona no endereço constante dos assentamentos da junta comercial presta-se como indício de dissolução irregular da sociedade capaz de ensejar o redirecionamento do executivo fiscal a seus sócios-gerentes. Trata-se, assim, de discussão acerca de valoração de prova, ficando afastado o óbice sumular nº 7 deste STJ na hipótese. II - Este Superior Tribunal de Justiça já exarou entendimento no sentido de que "presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixa de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, comercial e tributário, cabendo a responsabilização do sócio-gerente, o qual pode provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, ou ainda, que efetivamente não tenha ocorrido a dissolução irregular" (REsp nº 841.855/PR, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ de 30.08.2006). III - Esta Primeira Turma adotou igual entendimento quando apreciou o REsp nº 738.502/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 14.11.2005, ressaltando-se para o fato de que "consta dos autos certidão lavrada por Oficial de Justiça (fl. 47 verso), informando que, ao comparecer ao local de funcionamento da empresa executada, foi comunicado de que a mesma encerrara as atividades no local há mais de ano, o que indica a dissolução irregular da sociedade, a autorizar o redirecionamento da execução" (sublinhou-se). IV - De se destacar, ainda, que "...no momento processual em que se busca apenas o redirecionamento da execução contra os sócios, não há que se exigir prova inequívoca ou cabal da dissolução irregular da sociedade. Nessa fase, a presença de indícios de que a empresa encerrou irregularmente suas atividades é suficiente para determinar o redirecionamento, embora não o seja para a responsabilização final dos sócios, questão esta que será objeto de discussão aprofundada nos embargos do devedor. [...] Como bem salientou o Ministro Teori Albino Zavascki no AgRg no REsp 643.918/PR, DJU de 16.05.06, saber se o executado é efetivamente devedor ou responsável pela dívida é tema pertencente ao domínio do direito material, disciplinado, fundamentalmente, no Código Tributário

⁷⁴ Agravo regimental provido. AgRg no REsp 851564 / RS Agravo Regimental no Recurso Especial 2006/0104480-9 Ministro Humberto Martins - Segunda Turma 04/10/2007 DJ 17.10.2007 p. 275.

Nacional (art. 135), devendo ser enfrentado e decidido, se for o caso, pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução" (REsp nº 868.472/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 12.12.2006). V - Recurso especial provido.”⁷⁵ (grifo nosso)

No mesmo sentido, o TRF4 tem admitido, em havendo prova indiciária do encerramento irregular das atividades da empresa, o redirecionamento do feito executivo contra os co-responsáveis da pessoa jurídica executada. O reconhecimento ou não da responsabilidade do sócio diretor ou administrador, nos termos do art. 135 do CTN, poderá ser amplamente discutida nos embargos do executado, oportunidade em que o sócio exercerá sua defesa.

“1. O redirecionamento do feito executivo contra os co-responsáveis da pessoa jurídica executada não exige prévia comprovação inequívoca da responsabilidade tributária, a qual pode ser amplamente discutida e, talvez, rejeitada em sede de embargo do executado, ocasião em que este tem a oportunidade de fazer valer seu direito de defesa. [...] 3. Admite-se, entretanto, a responsabilidade do sócio-gerente, quando verificada a presença de indício de prova do encerramento irregular das atividades da empresa.”⁷⁶

Assim, quando há dissolução irregular, ou mero indício de dissolução, impõe-se a responsabilidade tributária do sócio-gerente da empresa, autorizando-se o redirecionamento, cabendo ao sócio-gerente o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, através dos embargos de devedor.

Vale salientar que, via de regra, quando o nome do diretor, gerente ou responsável pela pessoa jurídica não constar da CDA caberá ao Fisco ao requerer o redirecionamento do executivo fiscal, o ônus de provar a ocorrência das hipóteses previstas no caput do art. 135, quais sejam: excesso de poderes, infração à lei, contrato ou estatuto o requerer.

No entanto, em se tratando da hipótese de dissolução irregular, poderá o Fisco com base em meros indícios de dissolução requerer o redirecionamento e caberá ao responsável o ônus de provar em sede de Embargos a não ocorrência da infração.

⁷⁵ REsp 944872 / RS Recurso Especial 2007/0093080 - Ministro Francisco Falcão - Primeira Turma 04/09/2007- DJ 08.10.2007 P. 236

⁷⁶ TRF4, 2ª T., maioria, AI 2003.04.01.005560-6/PR, rel. Des. Fed. Dirceu de Almeida Soares, abr/03

CONCLUSÃO

A definição do alcance do disposto no artigo 135, III do Código Tributário Nacional dispositivo traz inúmeras conseqüências práticas, já que discutir responsabilidade tributária do sócio dirigente significa analisar a possibilidade desse sócio figurar no pólo passivo do executivo fiscal.

Parece-nos óbvio que, quanto mais ampliativa for a interpretação dada ao dispositivo em tela, teremos um maior rol de situações em que o responsável tributário será alcançado e, que aquela construção de autonomia patrimonial da sociedade empresária restará fragilizada.

Não podemos deixar de considerar que, o alargamento do instituto poderia gerar um desestímulo por parte dos futuros e atuais investidores em atividades empresárias no país, que já encontram inúmeros obstáculos na hora de desenvolver a empresa, tais como: instabilidade econômica, elevadíssima carga tributária e os enormes encargos trabalhistas.

Nesse diapasão, fica demonstrado que, quanto maior o número de hipóteses alcançadas pelo artigo 135, III, do CTN, mais numerosas serão as situações em que o sócio será responsabilizado.

Outrossim, vale citar que, pelos motivos óbvios, de arrecadação, a interpretação extensiva do artigo 135 do CTN, com o conseqüente alargamento do seu alcance é a tese defendida pelas Fazendas Públicas.

Nesse contexto, uma das questões mais relevante em tema de responsabilidade tributária, consiste em saber se, o não pagamento de tributos seria uma hipótese capaz de redirecionar o executivo fiscal na pessoa do sócio dirigente, por se tratar de um caso de infração à lei.

Parte da doutrina e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e dos tribunais inferiores têm entendido que o não pagamento de tributos não enseja a responsabilização por parte do sócio dirigente com base no artigo 135, III, do CTN.

Isso porque, segundo esse entendimento, a lei a que se refere o artigo é lei societária e não lei tributária.

Desse modo, não pagar tributos, em que pese ser uma infração à lei no sentido lato, já que configura um descumprimento do dever legal, não se enquadraria na mens legis do dispositivo.

No entanto, essa posição, apesar de atualmente prevalente, vem em inúmeras situações sofrido mitigações, principalmente na jurisprudência dos tribunais inferiores.

E, isso é assim porque, segundo nosso entender, o atual alcance do dispositivo não tem se mostrado suficiente para responsabilizar os sócios, em situações cada vez mais recorrentes em que se objetiva a burla fiscal através de mecanismos arditos.

Esses julgados parecem indicar, de modo ainda sutil, uma mudança na perspectiva, que poderá significar de forma mais remota, mais não tão distante, a possibilidade da jurisprudência pátria retomar o seu antigo entendimento, o de possibilitar a responsabilização dos sócios, quando o não pagamento de tributos, com fulcro no artigo 135, III do CTN.

Tal como exposto no capítulo terceiro, por uma construção jurisprudencial a dissolução irregular da empresa foi inserida como hipótese de responsabilização do sócio.

Digo construção jurisprudencial porque a dissolução irregular não faz nascer uma obrigação tributária nova, não é fato gerador de tributo algum. Ela se dá, após a ocorrência do fato gerador tributo, qual seja, um ato regular da sociedade.

A situação fática que tem gerado esse novo posicionamento consiste na hipótese em que, o sócio que deixou de cumprir as obrigações fiscais na época própria não ser o mesmo que às vésperas da dissolução irregular, é investido na função, sem bens para responder pela dívida, funcionando, conscientemente ou não, como mero instrumento de burla fiscal, antecipadamente engedrada.

Veja que nestes casos, de nada adiantaria responsabilizar o sócio que se encontra à época da dissolução irregular no quadro societário da empresa, já que este não possui patrimônio capaz de suportar o débito exequendo, já que serviu como mero instrumento para obstaculizar o redirecionamento da execução fiscal em face do verdadeiro responsável.

A solução apontada nesses casos, por estes julgados, é no sentido de incluir no pólo passivo da execução fiscal o sócio da época do fato gerador do tributo não pago, que poderá exercer seu direito de defesa em sede de embargos.

Essa posição parece deixar claro que se considerou o não pagamento de tributos como hipótese ensejadora da responsabilidade pessoal do sócio dirigente, nos termos do artigo 135, II, do CTN.

Senão, vejamos:

A hipótese diz respeito à obrigação tributária resultante de um ato regular da sociedade, que tinha à época do fato gerador desse tributo um determinado sócio dirigente. Ocorre que, esta sociedade começa a passar por dificuldades e, não conta com patrimônio suficiente a solver esta dívida. Este sócio, vendo-se na iminência de ser incluído no pólo passivo da execução fiscal, transfere as suas cotas para um terceiro, que não possui patrimônio suficiente para solver a dívida.

Observamos assim que, o nascimento da obrigação não foi resultante da prática de um ato com infração à lei, contrato ou estatuto e, tampouco, pretendeu-se responsabilizar o sócio que ocupava o cargo de dirigente à época da dissolução irregular. Pretendeu-se sim, atingir o sócio dirigente à época do fato gerador de um tributo resultante de um ato regular da empresa.

Ousamos, no entanto, acrescentar um ponto a que reputamos termos que fixar nossa atenção. Devemos observar se, o sócio que se encontrava à época do fato gerador não corresponde àquele que buscou se livrar do redirecionamento da ação. Pois, neste caso, parece-nos mais correto incluir no pólo passivo da demanda fiscal aquele que objetivou esquivar-se da responsabilização. E não aquele sócio que se encontrava à época do fato gerador e não cometeu nenhum ato com a intenção de lesar o fisco.

Outro ponto nevrálgico, que merece nossa atenção nessa conclusão, consiste na questão da responsabilidade pessoal, prevista no artigo 135 do CTN.

Pudemos observar em inúmeros julgados e, no decorrer desse estudo que, por vezes, o nascimento do tributo foi resultante de um “ato com excesso de poderes, infração à lei contrato social ou estatuto” e, que se atinge primeiro os bens da sociedade para depois atingir o patrimônio dos sócios, de forma subsidiária.

Entendemos, no entanto, este não ser o posicionamento mais adequado, isso porque, se o fato gerador do tributo foi um ato previsto no caput do artigo 135 do CTN, praticado por umas das pessoas do seu inciso III, deveria, ser atingido, primeiramente, o patrimônio do sócio - responsabilidade por substituição -, já que um ato seu fez nascer

uma obrigação tributária. A menos quando, obviamente, a sociedade se beneficia da prática deste ato.

Porque, se assim não for, estaríamos admitindo que, o ato de um sócio, contrário à lei, ou ainda infringindo os limites impostos pelo contrato social ou estatuto, seria capaz de gerar um ônus para a sociedade, atingindo-se o seu patrimônio.

Ademais, embora, reconheçamos que a jurisprudência encontra-se praticamente pacificada, no sentido diametralmente oposto, entendemos que, o nome do sócio dirigente deveria constar, sempre, desde a lavratura do Auto de Infração e, posteriormente, da Certidão de Dívida Ativa, em homenagem ao princípio constitucional da ampla defesa.

E que só faria sentido não constar da CDA o nome do sócio, em se tratando dos casos de dissolução irregular ou de não pagamento de tributos, já que nestes casos, os fatos se deram após o nascimento da obrigação tributária. Caso contrário, estaríamos suprimindo a possibilidade de defesa do responsável, desde o feito administrativo.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. ver. E atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

BECHO, Renato Lopes. Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, 147, p. 97-103, 2005.

FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência**, artigo por artigo, inclusive ICMS (LC 85/1996 e LC 116/2003). 3 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004. v. 2.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas e Redirecionamento da Execução Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 2004. 125, p. 127-146.

MARQUES, Leonardo Nunes. A Responsabilidade dos Membros da Sociedade Limitada pelas obrigações Tributárias e o Novo Código Civil. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 111, p. 60-78, 2003.

NOGUEIRA, Ricardo José Negrão. **Manual de Direito Comercial e de Empresa**. 4 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2006. vol. 1

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do advogado: ESMAFE, 20007.

ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.) **Problemas de Processo Judicial Tributário**. São Paulo: Editora Dialética, 2004. v.4.

ROCHA, João Luiz Coelho da. Responsabilidade de Diretores, Sócios Gerentes e Controladores por Débitos Tributários. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 28, p 37-48.

SILVA, Sérgio André Rocha Gomes da. Responsabilidade Pessoal dos Sócios por Dívidas Fiscais da Pessoa Jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 76, p 119-130, 2005.

SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Responsabilidade Tributária dos Sócios Administradores. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 137, p. 38-64.

TAVARES, Alexandre Macedo. Dívida Fiscal Societária e a Natureza Jurídica Específica da Responsabilidade dos Sócios-Gerentes e Diretores: Solidariedade Inconsistente ou Substitutividade Excepcional? **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, 75, p. 20-30.