

Responsabilidade Tributária dos Sócios de Pessoas Jurídicas

Janieli Carlotto Hablich

Este texto trata da responsabilidade tributária dos sócios de pessoas jurídicas, enfatizando, sobretudo, a regra contida no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

1- RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Em sua obra, CRISTINA LUISA HEDLER expõe o entendimento de VITTORIO CASSONE, segundo o qual:

“quem deve satisfazer a prestação tributária é o contribuinte natural que, na generalidade dos casos, é indicado diretamente pela própria Constituição e explicitado pelo CTN: aquele que aufera a renda, o importador, o exportador, o prestador de serviços, o proprietário, e assim por diante. (...) Situações há em que, a fim de assegurar ou facilitar a percepção do tributo, a lei, com base na norma geral complementar (CTN) que, por sua vez, encontra fundamento no artigo 146 da Constituição Federal, elege uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador para cumprimento da obrigação tributária, em lugar do contribuinte natural, hipótese em que se caracteriza a denominada responsabilidade tributária por sujeição passiva indireta”.

Com base nos dizeres acima, vemos que o contribuinte não é sempre o responsável pelo cumprimento da prestação no Direito Tributário. A lei pode determinar que terceira pessoa, estranha à relação jurídica, seja compelida a realizar a prestação, ora com a exclusão da responsabilidade do contribuinte, ora apenas supletivamente.

ALFREDO AUGUSTO BECKER dizia não haver diferença entre débito e responsabilidade, uma vez que o responsável sempre é devedor de débito próprio. Para ele, o responsável só surgia após a não-satisfação do débito tributário pelo contribuinte de direito. Dizia ainda que a relação jurídica na qual o responsável figura no pólo passivo não possui natureza tributária, mas sim fiduciária.

No que se refere à responsabilidade, optamos por seguir a mesma linha de RENATO LOPES BECHO e PAULO DE BARROS CARVALHO, o qual afirma que a responsabilidade tributária é sanção administrativa. Assim, o responsável é garantidor fiduciário do crédito tributário, não participando da relação jurídica-tributária proveniente da subsunção, que ocorre após o fato impositivo realizado segundo a previsão legislativa disposta na regra-matriz tributária. Para estes ainda, os sujeitos passivos indiretos ou responsáveis não compõem a relação tributária, sendo figuras administrativas ou civis. Por fim estes afirmam que o sujeito passivo da relação

tributária é sempre ou o contribuinte ou o substituto. O responsável somente figurará em outra relação processual, nunca na tributária.

Proclama o artigo 128 do Código Tributário Nacional:

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

Para que possamos denegar à uma pessoa a responsabilidade de satisfação do crédito tributário, esta terceira pessoa necessariamente não poderá Ter relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, pois nesse caso, será o próprio contribuinte.

Para cada evento tributário existe um sujeito passivo, contribuinte específico, o qual será designado segundo o critério de sua participação direta e pessoal com a ocorrência do fato. Todavia, existem outras pessoas que participam indiretamente do fato e sobre as quais poderá recair a responsabilidade pelo adimplemento do crédito tributário. Serão estas que assumirão a condição de responsáveis tributários, e que deverão responder, subsidiariamente, no lugar do contribuinte, pelo débito tributário.

O legislador, entretanto, somente poderá atribuir o dever de pagar o tributo à terceiros estranhos à relação jurídica tributária se criar outros tipos de relações, as quais obrigatoriamente apresentarão natureza de sanções administrativas. Este caráter sancionatório da solidariedade revela-se nitidamente pela leitura do artigo 134 do Código Tributário Nacional, o qual discrimina:

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

I- os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II- os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III- os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV- o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V- o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI- os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII- os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas;

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

São as expressões “nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis”, que revelam o caráter sancionatório da responsabilidade tributária.

Com o exposto já está demonstrado que o responsável não é parte na relação jurídica tributária. Então porque a adjetivamos de tributária? Pois a origem desta responsabilidade está juridicamente vinculada à existência de uma relação jurídica tributária, cujo sujeito passivo é o contribuinte e o sujeito ativo é o Estado.

1.1 A regra do artigo 135 do CTN

Dispõe o artigo 135 do Código Tributário Nacional:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, preposto e empregados;

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

SACHA CALMON NAVARRO COELHO comenta que, o artigo acima transcrito agrava a responsabilidade dos terceiros referidos no artigo anterior e a estende a duas outras categorias de responsáveis, quais sejam, os mandatários, prepostos ou empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Em suma, prevê a responsabilidade pessoal, plena e exclusiva desses terceiros, uma vez constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto, retirando assim a solidariedade do artigo 134.

Este jurista ainda acrescenta que, nas hipóteses do artigo 135, a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS também entende que a responsabilidade das pessoas físicas apontadas neste artigo, seria excludente da responsabilidade das pessoas jurídicas. Para concluir seu raciocínio, este autor expõe: “contrariamente ao dispositivo anterior em que o legislador fala em responsabilidade solidária, (...) o dispositivo comentado fala apenas em responsabilidade pessoal. (...) sempre que os contratos ou estatutos sociais, a saber os diplomas protetores da vida societária, são violados por

quem estaria na obrigação de preservá-los, é evidente que a pessoa jurídica, a que pertencem, está, como o Fisco, na posição de vítima, e não pode de vítima ser transformada em autora”.

Duas questões de grande divergência a respeito deste dispositivo surgem na doutrina. A primeira delas é com relação à espécie de responsabilidade que estaria configurada em suas hipóteses. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS entende que a regra do artigo 135 configuraria situação de substituição, uma vez que a dívida se transfere inteiramente para a pessoa do responsável.

HUGO DE BRITO MACHADO , ao contrário, conclui inexistir substituição e ressalta: “a relação jurídico-tributária não surge desde logo contra qualquer das pessoas indicadas em qualquer de seus três itens. Nem ficam, nas hipóteses ali previstas, excluídos os contribuintes. O que se tem é apenas a responsabilidade das pessoas ali arroladas”.

No entanto, conforme entendemos o artigo 135 não trata de substituição. Este instituto, no mais da verdade, nem mesmo representa uma hipótese de responsabilidade tributária.

Por fim, transcreveremos algumas observações de MARÇAL JUSTEN FILHO, destacadas por CRISTINA LUISA HEDLER em sua obra:

“Já o art. 135 da Lei 5.172 é tratado, usualmente, como instituidor de substituição tributária. Alguns defendem tratar-se de responsabilidade tributária.

Diríamos que a regra do art. 135 não dispõe sobre sujeição passiva tributária, mas sobre subjetividade tributária. Trata-se de norma que incide não sobre a determinação subjetiva do mandamento, mas sobre o aspecto pessoal da hipótese de incidência...

Há uma certa razão dos defensores da responsabilidade tributária – é que não se compadece com a substituição tributária que a lei imponha como seu pressuposto a existência de um ato ilícito por parte do terceiro (destinatário da substituição).

Mas o argumento mais decisivo é o de que a substituição não envolve qualquer regra acerca da hipótese de incidência da norma tributária principal. E o art. 135, tem em vista, basicamente, o aspecto pessoal da hipótese de incidência da norma tributária principal...

A regra do art. 135 envolve temas de representação – própria ou imprópria (como se dá quanto à chamada representação orgânica das pessoas jurídicas)....

Essa a força normativa do art. 135: estatuir que o sujeito de direito não é o representado, mas o representante.(...)

No caso do art. 135, há um único fato imponible ocorrido. É o fato imponible tributário.

A regra, então, incide sobre matéria extra-tributária, restringindo as normas de direito comum acerca de representação.

Quando incide o art. 135, o resultado que se atinge é que o destinatário legal tributário passa a ser o representante e, não o representado. Por isso, a imposição da condição de sujeito passivo ao primeiro não o transforma em substituto nem em responsável. Ele é, tão somente, o próprio contribuinte. (...)

Não se confundem, então, as regras dos arts. 134 e 135. É que esse último incide sobre o momento da concretização do fato imponible, enquanto aquele dispõe sobre o momento do adimplemento da prestação tributária.

O art. 135 envolve um esboço da teoria da descon sideração da pessoa jurídica, considerando indubitável a proximidade entre as concepções de natureza teórica sobre descon sideração e a regra de que se trata. É que nela, descon sidera-se o vínculo de representação, para que seja atribuído o ato não ao representado (pessoa jurídica) mas ao representante.”

Partimos agora para a análise do outro ponto controvertido a respeito deste dispositivo, mais especificadamente ao inciso III, qual seja, determinar as exatas circunstâncias em que diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado respondem pelos créditos tributários, principalmente quando está-se diante de sociedades de responsabilidade limitada.

A primeira questão a ser esclarecida é que não é o simples fato de alguém se tornar sócio de uma pessoa jurídica que implicará em sua responsabilidade tributária. Tanto é assim que a própria lei não se utiliza da palavra sócio, mas sim das expressões “diretores, gerentes ou representantes”, pois somente aqueles que assumem uma condição de administradores de bens alheios poderão Ter contra si ensejada a responsabilidade tributária.

Por fim, somente o fato de alguém possuir o status de diretor, gerente ou representante de uma sociedade empresária não será o bastante para determinar a sua responsabilização. O texto da lei é claro quando menciona que somente o débito tributário resultante de ato praticado com excesso de poder ou infração à lei, contrato social e estatuto ensejará responsabilidade.

A dúvida concentra-se justamente neste ponto, ou seja, quando se caracterizaria o excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto.

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO entende que o simples não recolhimento do tributo é sem dúvida, uma ilicitude, uma infração de caráter subjetivo, onde obrigatoriamente, o dolo, a má-fé terão de ser provados. Dessa forma, a fraude, a sonegação no cumprimento de obrigação tributária, assim como a dissolução ou o desfazimento de fato da sociedade poderão ensejar a responsabilidade prevista neste artigo, desde que a pessoa jurídica prove a sua inocência.

HUGO DE BRITO MACHADO , entretanto, não concorda com o posicionamento acima. Para ele “se o não pagamento do tributo fosse infração à lei capaz de ensejar a responsabilidade dos diretores de uma sociedade por quotas, ou de uma sociedade anônima, simplesmente inexistiria qualquer limitação da responsabilidade destes em relação ao fisco e em relação a terceiros”.

Da mesma forma que o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, o artigo 10 do Decreto nº 3708/19 (Lei das Sociedades por Quotas) e o artigo 158 da Lei 6404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), atribuem a responsabilidade tributária aos administradores somente se estes praticarem atos contrários à lei, contrato social ou estatuto. Conclui-se dessa forma que a regra é que os administradores de pessoas jurídicas de direito privado não respondem pessoalmente pelas dívidas tributárias da pessoa jurídica, mas excepcionalmente isto será possível.

HUGO DE BRITO MACHADO não concorda que o simples não pagamento do tributo configure infração de lei capaz de ensejar tal responsabilidade, pois isto levaria a suprimir-se a regra, fazendo prevalecer a exceção. Se assim fosse, o não cumprimento de uma obrigação qualquer, e não apenas de uma obrigação tributária, provocaria a responsabilidade do diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica de direito privado inadimplente.

Nota-se ainda, segundo este autor, que pela leitura do artigo 135, inciso III, a responsabilidade dos diretores e administradores de sociedades empresárias seria “por obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto”, ou seja, estes só respondem por obrigações resultantes de atos irregularmente praticados. Todavia, se considerarmos tal correspondência como verdadeira, “levaria-se a excluir a responsabilidade em toda vez que os atos irregulares, violadores de lei ou do estatuto, fossem posteriores à ocorrência do fato gerador do tributo, operando-se uma injustificável redução no alcance da regra jurídica de responsabilidade.”

Conforme preceitua o artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736, de 20/12/1978:

“São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, os 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.

Parágrafo único. Essa responsabilidade restringe-se ao período da respectiva administração, gestão ou representação”.

Também, se não houver a regular liquidação da sociedade empresária, aos seus administradores recairá a responsabilidade.

HUGO DE BRITO MACHADO conclui o tema com os seguintes apontamentos:

“a) os sócio-gerentes, diretores e administradores de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, ou anônima, em princípio, não são pessoalmente responsáveis pelas dívidas tributárias destas;

b) em se tratando de IPI ou de imposto de renda retido na fonte, haverá tal responsabilidade por força da disposição expressa do Decreto-Lei 1736/79;

c) relativamente aos demais tributos, a responsabilidade só existirá quando a pessoa jurídica tenha ficado sem condições econômicas para responder pelas dívidas, em decorrência de atos praticados com excesso de poder ou violação da lei, do contrato ou do estatuto.

d) a liquidação irregular da sociedade gera a presunção da prática desses atos abusivos ou ilegais.”

Em síntese, os atos praticados com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto são aqueles em virtude dos quais a pessoa jurídica tornou-se insolvente.

RENATO LOPES BECHO entende que o simples fato de deixar de recolher o tributo não caracterizaria fato suficiente para ensejar a aplicação do artigo 135, pois, se assim fosse, qualquer tipo de infração à lei, como por exemplo, o atraso no pagamento de uma duplicata, transferiria a responsabilidade para o administrador e poria fim à personalidade jurídica da empresa.

Citamos como exemplo de condutas que ensejam a responsabilidade pessoal dos administradores, um representante comercial que contrata a venda de um produto em quantidade além de sua quota; quando um executivo extrapola a competência de seu cargo; a dissolução irregular da sociedade ou o funcionamento de sociedade de fato.

LÚCIA VALLE FIGUEIREDO, citada por CRISTINA LUISA HEDLER , exterioriza em um julgamento as seguintes considerações:

“Deveras, vejo que o artigo 135 do Código Tributário Nacional impõe responsabilidade subjetiva. É dizer, o sócio-gerente ou o administrador ou ainda o diretor com poder de mando, para que possam responder pela obrigação tributária, devem Ter agido com dolo ou culpa. E a prova há de ser produzida pelo Fisco.

Logo, se assim é, deixar de recolher tributo não se caracteriza em infração de lei. Não posso entender que o sócio tenha agido com dolo ou culpa quando descumpre prazo para pagar determinada exação. Mais ainda, quando o Fisco possibilita ao contribuinte

parcelamento de débitos, anistia, remissão, e outros benefícios para o crédito tributário. Ora, não é a mesma situação quando se dissolve irregularmente a sociedade, aí sim importando em infração de lei.”

Como visto, a aplicação do artigo 135 do Código Tributário Nacional, restringe-se à casos de inadimplemento do crédito tributário por parte da pessoa jurídica. A responsabilidade dos administradores é admitida tanto por este dispositivo de lei, quanto pelo artigo 4º da Lei 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal) e pelo artigo 568, inciso V do Código de Processo Civil, os quais, respectivamente, prevêm:

“Art. 4º. A execução fiscal poderá ser promovida contra:

(...)

V- o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado;”

(...)

“Art. 568. São sujeitos passivos na execução:

(...)

V- o responsável tributário, assim definido na legislação própria.”

Analisando as jurisprudências mais atuais do Superior Tribunal Federal, observa-se que a maioria das situações em que é invocada a responsabilidade prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional, tratam-se de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, as quais encerraram suas atividades de modo irregular.

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO , ao traçar comentários a respeito do artigo 135, chega à seguinte conclusão:

“os pressupostos para a responsabilização de sócios-gerentes, diretores e administradores de pessoas jurídicas de direito privado residem no dolo. A dissolução ou o desfazimento de fato da sociedade é infração dolosa. Apropósito a responsabilidade dos sócios. Fraude, conluio, sonegação, para elidir o cumprimento da obrigação tributária, igualmente apropósito a responsabilidade prevista no artigo 135.”

Segundo GELSON AMARO DE SOUZA a infração de lei referida no artigo 135 do Código Tributário Nacional não se limita à infração da lei tributária, podendo abranger várias outras leis. Destacamos um trecho de sua obra a esse respeito:

“ a dissolução de sociedade sem o cumprimento das formalidades previstas nos artigos 338 e seguintes do Código Comercial é uma forma de infração à lei de transferência da responsabilidade tributária. A ocultação ou não indicação dos bens do devedor tributário que deve responder à execução é também infração à lei e caso de transferência da responsabilidade (CPC, art. 600, IV). A omissão em pedir a própria falência do devedor pelos seus gerentes ou administradores é outra forma de infração à lei e especificamente da lei de falências (art. 8º), capaz de torná-los responsáveis tributários por transferência. A falta de oportuno pagamento da obrigação tributária é também infração à legislação tributária e também capaz de gerar a transferência da responsabilidade tributária, conforme já julgou o Egrégio Supremo Tribunal Federal”.

Podemos observar, que a doutrina dominante não diverge com relação à responsabilização pessoal pelo artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, nas hipóteses de dissolução irregular da sociedade. Não há, entretanto, unanimidade quando trata-se da responsabilização pessoal em virtude de “infração de lei”, em virtude do não-recolhimento de tributo, mas a jurisprudência dominante defende a que o simples de deixar de recolher os tributos devidos pela pessoa jurídica que representa, não enseja a responsabilização pessoal do representante legal. Para que estes diretores ou representantes possam responder pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica, deve-se comprovar ação doloso ou culposa por parte dos mesmos.

Além disso, observa-se que tem-se exigido que as obrigações tributárias não pagas, tenham fato gerador contemporâneo ao gerenciamento do sócio ao qual recairá a responsabilidade pessoal. Por fim, exige-se que a responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, somente deverá recair sobre pessoa que detenha poderes de administração.

Por uma análise geral de nosso estudo, confirma-se que as atuais decisões jurisprudenciais atribuem ao artigo 135 do Código Tributário Nacional, um papel de garantidor da norma jurídica violada, ensejando a responsabilidade pessoal dos administradores das respectivas sociedades empresárias.

*Curso de direito nas Faculdades Integradas Curitiba.

HABLICH, Janieli Carlotto. **Responsabilidade Tributária dos Sócios de Pessoas Jurídicas**. Disponível em <
<http://www.viajus.com.br/viajus.php?pagina=artigos&id=318>>. Acesso em 27 de outubro de 2006.