

# A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS EM FACE DO ARTIGO 135, III, DO CTN

\*Eberte da Cruz Menezes: Advogado. Pós-graduando em Direito Público pela UNIFACS/BA.

**Súmar**io. 1. Introdução. 2. Responsabilidade tributária. 2.1. Considerações Gerais. 2.2. A interpretação do art. 135, III do CTN. 2.3. O art. 1.080 do CC e a responsabilidade tributária. 3. A pessoa responsabilizada. 4. Os atos geradores de responsabilidade pessoal. 4.1. A expressão "excesso de mandato". 4.2. Violação do contrato ou da lei e o não recolhimento do tributo. 4.3. Dissolução irregular da sociedade. 5. Conclusão. 6. Bibliografia.

## 1. Introdução.

O presente trabalho tem por escopo a análise do tema da responsabilidade tributária do sócio à luz do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Aqui se pretende estudar a responsabilidade tributária, a interpretação dada pela doutrina e jurisprudência acerca do art. 135, III, do CTN, o confronto deste dispositivo com o art. 1.080 do Código Civil, as pessoas que podem ser responsáveis por débitos tributários da sociedade e os atos geradores da responsabilidade pessoal dos sócios.

Primeiramente analisar-se-á a responsabilidade tributária, diferenciando-se as figuras do contribuinte e do responsável tributário. Também será objeto de análise as duas modalidades de responsabilidade tributária (por

substituição e por transferência), assim como a interpretação que deve ser dada ao art. 135, III, do CTN.

Após, discorrer-se-á sobre a responsabilidade tributária do sócio e a personalidade desta responsabilidade nos casos que envolvam o art. 135, III, do CTN. Será feito um sucinto estudo acerca dos atos que têm o condão de gerar a responsabilidade pessoal, como o excesso de mandato, a violação de lei e do contrato social. Serão analisadas, ainda, as controvérsias atinentes ao não recolhimento do tributo como ato ilícito e a dissolução irregular da sociedade.

## **2. Responsabilidade Tributária.**

### **2.1. Considerações Gerais.**

A noção de responsabilidade não é precisa, podendo ser entendida sob diversos aspectos, tais como o aspecto moral, religioso, filosófico e jurídico. Para este trabalho nos interessa a responsabilidade jurídica e, mais especificamente, a responsabilidade jurídica tributária.

No âmbito jurídico geral a responsabilidade pode ser entendida como um dever de recompor um equilíbrio que foi abalado em razão de uma violação de direito relativo a outrem. Assim, para haver uma responsabilidade, um responsável, necessário existir um dano, um descumprimento, por uma pessoa, de uma norma ou preceito legal preexistente. Não havendo dano, não há o que restituir e, conseqüentemente, não há responsabilidade.

Como a presente estudo está direcionado ao Direito Tributário, será abordado um sentido mais *estrito* da palavra, o mesmo utilizado no discurso tributarista, onde a responsabilidade é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é o contribuinte, mas que "(...) compõe a relação tributária como uma figura tipicamente do Direito Civil, Comercial e Administrativo"<sup>1</sup>, diante do interesse do credor em receber seus créditos.

A respeito desta distinção, Hugo de Brito Machado<sup>2</sup> leciona:

"Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. Essa responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária. Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva".

Ainda segundo o mesmo autor<sup>3</sup>, a palavra responsabilidade liga-se:

---

<sup>1</sup> Becho, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. p 143.

<sup>2</sup> Machado, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. p 116.

"(...) à idéia de ter alguém de responder pelo descumprimento de um dever jurídico. Responsabilidade e dever jurídico não se confundem.

A responsabilidade está sempre ligada ao descumprimento do dever, isto é, à não-prestação. É a sujeição de alguém à sanção. Tal sujeição geralmente é de quem tem o dever jurídico, mas por ser atribuída a quem não tem".

A doutrina pátria considera que a responsabilidade tratada por esses artigos decorre de uma obrigação não adimplida, conforme leciona Gustavo Saad Diniz<sup>4</sup>:

"(...) um vínculo obrigacional instituído entre o Estado (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo), gerando, compulsoriamente, uma prestação (objeto), com os respectivos acessórios (obrigações acessórias). Não adimplida a obrigação, o sujeito passivo passa a ser responsável pelo cumprimento da prestação pecuniária compulsória".

Desta forma, temos que responsabilidade é aquela resultante de uma exigência feita ao sujeito passivo que descumpra a obrigação tributária ocorrida e formalizada pelo lançamento. Esse aspecto é fundado principalmente na regra do art. 121 do Código Tributário Nacional, que estabelece:

---

<sup>3</sup> Idem, *ibidem*. p. 148.

<sup>4</sup> Diniz, Gustavo Saad. *A Modificação do Sujeito Passivo com a Disciplina da Responsabilidade Tributária*. Revista de Estudos Tributários nº 17. p 56

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

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

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

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

Com esse enfoque, acompanhando a doutrina clássica, a interpretação do referido dispositivo demonstra que o responsável é a pessoa que, mesmo não se caracterizando como contribuinte, isto é, não tem relação pessoal e direta com a hipótese tributária, tem um vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso na lei.

Ao comentar o art. 121, Walter Paldes Valério <sup>5</sup> esclarece que:

"Mas, em certos casos, o Estado tem interesse em exigir o cumprimento da obrigação tributária de pessoa diferente daquela que seria normalmente o contribuinte, excluindo este ou atribuindo-lhe, em caráter supletivo, o cumprimento total ou parcial da obrigação".

---

<sup>5</sup> Valério, Walter Paldes. *Programa de Direito Tributário*. p 81.

Pois, "há casos em que a lei outorga ao Estado o direito de exigir de outra pessoa a satisfação da prestação jurídico-tributária somente depois de ocorrer o fato da não-satisfação da prestação pelo respectivo contribuinte"<sup>6</sup>. Imputa, portanto, o dever a outrem.

Assim, é atribuída a obrigação de saldar o crédito tributário não só àquele diretamente ligado à relação jurídica tributária, ou seja, o contribuinte, mas também àquele que, por qualquer motivo, deva responder pela obrigação tributária, substituindo o contribuinte ou juntamente com este.

A lição de Aliomar Baleeiro <sup>7</sup> é nesse mesmo sentido:

"Por razões de praticidade, comodidade na arrecadação, garantia do crédito e proteção contra a evasão, o legislador pode eleger pessoa diversa, o chamado responsável. Por isso mesmo, o artigo 128, garantindo a observância do princípio da capacidade econômica, determina que o responsável tributário seja vinculado indiretamente com o fato descrito na hipótese de incidência da norma básica. Isso significa que o fato gerador hipotético da norma secundária tem, ou deve ter conexão e relação de dependência, com o fato gerador hipotético da norma principal, básica ou matriz".

---

<sup>6</sup> Becker, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. p 560.

<sup>7</sup> Baleeiro, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. p 737.

Luciano Amaro <sup>8</sup>, em sua explanação sobre o tema, esclarece o seguinte:

"A presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no pólo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte. 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 ao seu lado), desde o momento da ocorrência do fato ou em razão de certos eventos futuros".

No que concerne à classificação da responsabilidade tributária, não há uma uniformidade entre os doutrinadores que estabelecem as mais diversas, sendo recorrente classifica-la em responsabilidade originaria ou derivada.

Ensina Fábio Leopoldo de Oliveira <sup>9</sup> que a responsabilidade é originária quando o sujeito passivo é o mesmo na fase subsequente ao inadimplemento, *"vale dizer, quando o debitum e a responsabilidade incidem sobre a mesma pessoa."* Refere-se este tipo de responsabilidade ao contribuinte, que mantém relação pessoal e direta com o fato gerador".

---

<sup>8</sup> Amaro, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. p 293.

<sup>9</sup> Oliveira, Fábio Leopoldo de. *Responsabilidade Tributária*. In. Ives Granda da Silva Martins, Coordenador. *Curso de Direito Tributário*. p 231.

Quanto à responsabilidade derivada, leciona o mesmo autor<sup>10</sup> que decorre do inadimplemento pelo contribuinte, passando o ônus do cumprimento da obrigação a terceiro por determinação de lei, ou seja, "o *debitum* nasce para o contribuinte e se transfere para terceiro".

Muito utilizada também é a divisão da responsabilidade em *substituição* e *transferência*. Essa classificação será tratada com mais vagar adiante, quando do estudo da responsabilidade prevista no art.135, III, pois existe grande controvérsia a respeito do enquadramento da responsabilidade do sócio nessa classificação.

Em linhas gerais, a responsabilidade por substituição, segundo Alfredo Augusto Becker<sup>11</sup>, se dá quando o legislador escolhe para sujeito passivo da relação jurídica tributária um terceiro, em substituição a aquele "de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é signo presuntivo". A substituição, pois, se opera no momento da elaboração da lei. A responsabilidade por substituição exclui do pólo passivo da obrigação o contribuinte.

A transferência ocorre quando a obrigação é gerada contra uma determinada pessoa (que praticou o ato previsto na norma como fato gerador) e, posteriormente, em consequência de um fato novo, é transferida para um terceiro vinculado ao fato gerador ou ao contribuinte.<sup>12</sup>

Prevê o Código Tributário ainda classificação própria, dispondo sobre a *responsabilidade por sucessão* (arts. 129 a 133), a *responsabilidade de terceiros* (arts. 134 e 135), que é o foco do presente estudo, mais especificamente

---

<sup>10</sup> **Idem, ibidem. p. 235.**

<sup>11</sup> **Becker, Alfredo Augusto. Op. cit. p 503.**

<sup>12</sup> **Oliveira, Fabio Leopoldo de. Op. cit. P 233.**



quanto à responsabilidade dos sócios pelos débitos fiscais da sociedade, e a *responsabilidade por infrações* (arts. 136 a 138).

## **2.2. Interpretação do art. 135, III do CTN.**

Dispõe o art. 135, III 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 estatuto: (...).

III - os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado.

Pode ser facilmente verificado que o referido dispositivo legal exclui do pólo passivo da obrigação o contribuinte, que seria a pessoa em nome de quem age o terceiro responsável, dispondo peremptoriamente que as pessoas ali mencionadas respondem *pessoalmente* pelo crédito de que é titular a Fazenda Pública.

A doutrina majoritária entende que o art. 135 não cuida de responsabilidade solidária nem subsidiária do terceiro, mas seria caso de responsabilidade pessoal.

No entanto, o art. 135 do CTN não tem o condão de incidir em quaisquer hipóteses. Para que possa ser chamado à aplicação deve haver a prática de ato para o qual o terceiro não detinha poderes ou de ato praticado com infração de lei, contrato social ou estatuto de uma

sociedade <sup>13</sup>. Por isso, inexistente o ato irregular, descabe invocar-se o artigo em análise.

Em comentários ao art. 135 do CTN, José Jayme de Macêdo Oliveira<sup>14</sup> menciona:

“Considerando que a causa da substituição definida neste artigo provém de atos dolosos praticados contra os contribuintes substituídos, como faz ver o seu caput, afasta-se da relação jurídica tributária a pessoa definida na lei como contribuinte do tributo. Vale dizer, não é solidária, nem subsidiária dita responsabilidade, mas sim pessoal do agente de referenciados atos”.

Em síntese, nas situações em referência, a responsabilidade tributária é pessoal, total e exclusiva.

Do mesmo modo manifesta-se Sacha Calmon Navarro Coelho <sup>15</sup> ao aduzir que o art. 135 retira a solidariedade mencionada no art. 134 do CTN e transfere a responsabilidade exclusivamente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa, destarte, a ser pessoal, plena e exclusiva do terceiro, o que ocorrerá sempre que este tiver agido com má-fé, fato hábil a justificar o tratamento mais rigoroso imposto pela legislação tributária.

---

<sup>13</sup> Amaro, Luciano. *Op. cit.* p 319.

<sup>14</sup> Oliveira, Jose Jayme de Macedo. *Código Tributário Nacional: comentários, doutrina, jurisprudência.* p 338

<sup>15</sup> Coelho, Sacha Calmon Navarro. Artigo 135, CTN. in Nascimento, Carlos Valder do. *Coordenador. Comentários ao Código Tributário Nacional.* p 319.

Tal posicionamento encontra amparo na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, citada por Sérgio André Rocha Gomes da Silva<sup>16</sup>, no Recurso Especial nº 308195, publicado no DJ em 25.06.2001, no qual ficou assentado o seguinte:

Tributário e Processual Civil.  
Execução Fiscal. Responsabilidade de sócio-gerente. Limites. Art. 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 obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135, III, do CTN.

## 2.2. O art. 1.080 do CC e responsabilidade tributária.

Citado dispositivo legal reza que: "As deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovaram."

---

<sup>16</sup> Silva, Sergio André da Rocha Gomes da. *Responsabilidade pessoal dos sócios por dividas fiscais da pessoa jurídica*. Revista Dialética de Direito Tributário. nº 76. p 125.

De imediato nota-se a similitude com o art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, antes mencionado. No entanto, a diferença entre ambos reside no fato de que a norma do Código Civil é bem mais genérica que a do CTN, uma vez que está a abarcar todos os sócios da pessoa jurídica. Especificamente comentando o art. 1.080 do Código Civil, Leonardo Nunes Marques<sup>17</sup> leciona o que segue:

“É mais genérica porque abarca todas as hipóteses de atos ilegais e violadores do contrato social, e não apenas os que geram o nascimento da obrigação tributária. E, ao contrário do art. 135 do CTN, que se aplica aos administradores das sociedades limitadas, o art. 1.080 do CC submete ao cumprimento da obrigação justamente os sócios que aprovam as deliberações caracterizadas em tal dispositivo”.

E é justamente o art. 1.080 do Código Civil que impõe aos sócios da sociedade limitada, da mesma forma que o art. 135 do Código Tributário Nacional, aos administradores de tais empresas, a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações advindas de atos que violem a lei ou o contrato social, quando praticados por influência de suas vontades. Tanto é assim que enquanto o inciso III do art. 135, CTN, impõe ao administrador da sociedade limitada, por exemplo, a responsabilidade pelo adimplemento do débito tributário

---

<sup>17</sup> Marques, Leonardo Nunes. *A responsabilidade dos membros da sociedade limitada pelas obrigações tributárias e o novo Código Civil*. Revista Dialética de Direito Tributário. n 111. p 76.

resultante de atos praticados com infração à lei, excesso de poderes e violação do contrato social, o art. 1.080 do Código Civil submete os sócios aprovadores à responsabilidade por toda a sorte de deveres advindos das deliberações que infringjam o contrato ou a lei.

Também sobre o assunto em comento, elucidativo é o exemplo ofertado por Leonardo Nunes Marques <sup>18</sup>, abaixo transcrito:

“No caso específico das obrigações tributárias, então, ocorrerão hipóteses em que tanto o administrador da sociedade limitada será responsável pelo seu cumprimento, quanto alguns ou todos os seus sócios. Isso se dará quando, em reunião ou em assembléia, os sócios aprovarem deliberações no sentido de manter a conduta ilícita ou anticontratual geradora do vínculo fiscal por parte do administrador e este permanecer em sua prática. Percebe-se que, em tal circunstância, o administrador se enquadrará na previsão contida no inc. III do art. 135 do CTN, o que resulta em sua responsabilização, e os sócios que aprovaram a continuidade da irregular conduta da sociedade, por se enquadrarem na norma posta pelo art. 1.080 do CC, também deverão arcar com o cumprimento da obrigação tributária”.

---

<sup>18</sup> *Idem, ibidem. p. 77.*

Ante o exposto, inegável a semelhança entre as normas constantes do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional e art. 1.080 do Código Civil.

### **3. A pessoa responsabilizada.**

Em princípio, o que se depreende da análise do artigo 135, III é o fato de que não será o sócio o responsabilizado pela obrigação tributária, ou, ao menos, não qualquer sócio, mas apenas aquele que ocupar cargo de direção, gerência, ou que represente a empresa na realização de seu objeto social. A jurisprudência é profusa neste sentido, como no exemplo abaixo:

"TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE  
LIMITADA. DISSOLUÇÃO. SÓCIO GERENTE.  
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LIMITES.  
(...).

2. Cuida o presente caso de se buscar definição acerca da possibilidade de se cobrar integralmente de ex-sócio de uma empresa tributo por ela não recolhido, quando o mesmo não exercia mais atos de administração da mesma, reclamando-se ofensa ao artigo 135, do CTN. (...).

4. A solidariedade do sócio pela dívida da sociedade só se manifesta, todavia, quando comprovado que, no exercício de sua administração, praticou os atos elencados na forma do art.135,

*caput*, do CTN. Há impossibilidade, pois, de se cogitar na atribuição de responsabilidade substitutiva, quando sequer estava o sócio investido das funções diretivas da sociedade.

5. *In casu*, a execução abrange período anterior à época de responsabilidade do embargado; as dívidas anteriores (ou posteriores) à permanência do sócio na empresa não podem, via de regra, atingi-lo, até mesmo porque ausente qualquer prova de liame entre o embargado e os fatos geradores dos períodos restantes". (...) (STJ, 1ª Seção, AgRg EDivResp 109639/RS, Rel. Min. José Delgado, Dez/99, DJ de 28/02/2000) - Grifamos.

Não se faz obrigatório, ainda, que seja sócio aquele que é responsabilizado, vez que o artigo não menciona tal exigência. É comum que, em sociedades de maior porte ou em que o capital social é subscrito por muitos sócios como a sociedade anônima, sejam contratados empregados para ocupar cargos de gerência ou diretoria.

Deve-se destacar que a direção nas sociedades anônimas é permitida a pessoa não pertencente aos quadros sociais, embora o conselho de administração deva ser, necessariamente, composto por sócios. Nos demais tipos societários, silenciando o contrato sobre tal, nada impede que a administração da sociedade seja delegada a não-sócio.

Logicamente que estes administradores contratados, bem como os demais terceiros elencados no art.135, só responderão pela obrigação tributária após rigorosa apuração dos fatos, em que reste comprovada a prática de atos irregulares por parte deles.

Necessário se faz também, que esteja o responsável na administração da sociedade à época da prática do ato previsto no dispositivo, não respondendo pelo débito fiscal da sociedade sócio que dela já se tenha retirado regularmente, quando da prática da infração.

Pode ocorrer ainda que uma sociedade seja gerente de outra. Nesse caso, a sociedade dotada de poderes de gestão responderá pelos danos causados à sociedade gerida, podendo propor ação regressiva contra seu próprio administrador, nos casos legais. Tem-se como exemplo do exposto a *holding*. Não quer isto dizer, que simplesmente por ter outra pessoa jurídica sócios em comum com a contribuinte, será ela responsabilizada por obrigação tributária da segunda. Faz-se indispensável o efetivo exercício dos poderes de gestão, determinante para o não pagamento do tributo no momento devido.

É o que se depreende do excerto extraído do voto proferido pelo Min. Milton Luiz Pereira como relator do Resp.91858/ES, STJ, apresentado por Leandro Paulsen<sup>19</sup>, em sua obra *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, que se transcreve abaixo:

---

<sup>19</sup> Paulsen, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. p. 1014.



"... uma pessoa jurídica, com personalidade própria, não se confunde com outra somente porque os sócios tenham participação em ambas. Demais, o art.135, III, do CTN, colacionado pela autoridade fiscal, trata da responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes, e não de outra pessoa jurídica".

Destaca o professor Hugo de Brito Machado Segundo <sup>20</sup> que "somente aquele que age em nome da sociedade pode cometer infração à lei, contrato social ou estatuto". O mesmo entendimento se aplica ao ato praticado com excesso de poderes.

Cumpre-nos, pois, fazer aqui a distinção entre as figuras do administrador, do gerente e do diretor.

Ensina José Otávio de Vianna Vaz <sup>21</sup>que "administrador" é gênero, do qual "gerente", "representante" e "diretor" são espécies, não importando o nome concedido ao cargo por lei ou pelo estatuto, mas a atribuição e os poderes que lhe são conferidos.

Explica o autor que em sentido lato, gerente é aquele que ocupa cargo de confiança, dotado de poderes de gestão dentro da estrutura da empresa, e de decisão, comando e controle sobre os empregados.

---

<sup>20</sup> Machado Segundo, Hugo de Brito. Responsabilidade Tributária dos Sócios Gerentes nas Sociedades Limitadas. Repertório IOB de Jurisprudência. 1ª Quinzena de novembro de 2000. p 37.

<sup>21</sup> Vaz, Jose Otavio de Vianna. Responsabilidade Tributária dos Administradores de Sociedade no CTN. p. 35

Em termos jurídicos, todavia, considera o gerente o administrador da sociedade, que possui, em relação aos sócios, poderes de gestão, e em relação a terceiros, poderes de representação, podendo neste mister, praticar todo e qualquer ato necessário à consecução do objeto social.

Ressalta o professor que o conceito de diretor não difere do de gerente. Trata-se apenas de nomenclatura estabelecida por cada sociedade.

Destarte, apenas em ocorrendo ato praticado pelo administrador da sociedade, seja ele sócio ou não, com excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto, é que se aciona o patrimônio deste terceiro, inicialmente alheio à relação jurídico-tributária.

#### **4. Atos geradores da responsabilidade pessoal.**

Os casos de imputação de responsabilidade pessoal ao sócio são exceção, devendo ser aplicada somente quando se pratica atos contrários aos seus deveres na função ou contrários à lei ou contrato social e que não foram autorizados ou ratificados pelos demais sócios.

Temos que ter em vista que não existe o fenômeno da responsabilidade pessoal, caso em que o Estado poderia, simultaneamente, escolher entre dois indivíduos, de quem se exigirá a satisfação da prestação jurídico-tributária. Ou seja, sempre que houver solidariedade ou subsidiariedade jurídico-tributária, inexistente responsabilidade exclusiva do sócio.

A responsabilidade pessoal perante o Fisco configura-se apenas como uma responsabilidade individual, total e exclusiva do mesmo, por conta da relação processual existente. Vale salientar que o responsável tributário é garantidor do crédito tributário, não integrando a relação jurídica relativa a sujeição, a qual ocorre após a realização da regra-matriz prevista.

É de bom alvitre ressaltar que para a responsabilidade exclusiva do sócio na LEF, com espeque na responsabilidade de que trata o artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, necessita-se da estrita observância de dois requisitos:

I) que se demonstre que o sócio exerceu a gerencia na época da ocorrência do fato jurídico tributário da obrigação tributária;

II) que a obrigação decorra de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Nesse sentido vejamos a manifestação do STJ sobre o assunto:

"Pacificou-se no e. STJ a tese de que a responsabilidade do sócio não é objetiva. Para que surja a responsabilidade pessoal, disciplinada no art. 135 do CTN, é necessário que haja comprovação de que ele, o sócio, agiu com excesso de mandato, ou infringiu a lei, o contrato social ou o estatuto. Não havendo tal comprovação, não há como a execução fiscal ser redirecionada para ele. Em princípio o sócio que recolhe os bônus lucrativos da sociedade, mas não

verifica o adimplemento dos tributos, locupleta-se e a fortiori comete o ilícito que faz surgir a sua responsabilidade. Ressalva do voto com submissão à jurisprudência dominante, à luz da função precípua do e. STJ. Precedentes. Recurso".

"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. 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. 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 exeqüente, 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. No caso, havendo indicação do co-devedor no título executivo

(Certidão de Dívida Ativa), é viável, contra ele, o pedido de redirecionamento da execução."

Outrossim, para verificação da responsabilidade pessoal torna-se necessária apuração dos atos regulares de gestão, em que, como órgão, o sócio age em nome da sociedade e no interesse dela. Alguns atos têm o condão de desencadear a incidência da exceção, assim, abordaremos as principais hipóteses descritas por tal dispositivo.

#### **4.1. A expressão "excesso de mandato".**

O *caput* do artigo 135 do Código Tributário Nacional assevera serem pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias os sócios-gerentes da pessoa jurídica, quanto aos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Destarte, a responsabilidade será imputada ao membro da sociedade quando o fato jurídico-tributário também configurar ato ilícito, excesso de poderes ou violação ao contrato social.

O legislador tributário, ao estabelecer a responsabilidade do sócio-gerente pelo cumprimento das obrigações fiscais que se originam de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei ou ao contrato social, pretendeu fazer com que aquele que praticasse o ato ficasse obrigado ao recolhimento do tributo devido.

Por isso mesmo informa Sérgio André Rocha Gomes da Silva<sup>22</sup> que:

"Considerações acerca da culpa *in eligendo* das pessoas jurídicas de direito privado ou dos mandantes pela escolha de seus respectivos representantes legais devem orientar o legislador no momento pré-jurídico em que o mesmo estrutura o ordenamento jurídico".

O excesso de mandato, ou excesso de poderes, nos exatos termos da lei tributária, pode ser entendido como todo e qualquer ato praticado pelo sócio com poderes de gerência que exorbite de suas atribuições contratuais, o que faz incidir a pessoalidade de sua responsabilidade.

Nestes termos, verifica-se da ementa de acórdão abaixo colacionada o acerto da decisão proferida pelo TRF da 4ª Região, acerca da ocorrência do excesso de poder na atitude do sócio, ao transferir para si maior parte do patrimônio da empresa:

" Ao transferir para o seu nome a maior parte do patrimônio da empresa e selecionando, segundo as suas próprias conveniências negociais, os credores, a quem oferecia pagamento, com prejuízo de credores preferenciais como a Fazenda Nacional, é certo que o embargante, sócio-gerente, obrou com excesso de poder, eis

---

<sup>22</sup> TORRES, Ricardo Lobo *apud* LOPES, Mauro Luís Rocha. *Processo Judicial Tributário – execução fiscal e ações tributárias*. p. 24.

que reduziu a sociedade à insolvência, fazendo-a desaparecer e com ela a garantia dos credores". (REO 94.04.03206-9/PR. TRF 4ª Região, 2ª Turma, Rel. Juiz Dória Furquim. DJU 09.08.05)

#### **4.2. Violação do contrato ou da lei e o não recolhimento do tributo.**

Do mesmo modo, reza o artigo 135, inciso III do CTN, serem responsáveis tributários os diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica que tenham cometido ato ilícito (infração de lei) ou violado o estatuto social.

Também aqui a responsabilidade tributária transfere-se inteiramente para o substituto, de modo que a aquela passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros.

Tais fatos ocorrerão sempre que os substitutos tributários procederem com manifesta malícia contra as pessoas jurídicas que representam, justificando-se, assim, o tratamento mais rigoroso ante a má-fé dos responsáveis.

A questão que gera grande impasse doutrinário e jurisprudencial está em saber se o mero não recolhimento do tributo configura ato ilícito, de molde a engendrar a responsabilidade pessoal dos dirigentes da pessoa jurídica. Prevalece o entendimento segundo o qual o não recolhimento de tributo pela pessoa jurídica na data aprazada não tem o condão de gerar a responsabilidade pessoal dos dirigentes da pessoa jurídica, como se verifica da ementa de acórdão

abaixo transcrita, originária de julgamento levado a cabo pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais:

E, consoante voto do em. Des. Régulo Peixoto, confirmado pelo em. Min. Octávio Gallotti, no recurso extraordinário nº 114337-1, de MG, em 29/09/87 (por cópia às fls. 95/98).

“A responsabilidade do sócio seja ele gerente ou não, é condicionada à prática de atos com violação do contrato ou da lei. A responsabilidade, como é da melhor doutrina e jurisprudência, não é simplesmente objetiva, exigindo o ato doloso ou culposo para induzir a responsabilidade pessoal do sócio. O simples débito fiscal da sociedade não está neste caso, pois, do contrário, qualquer dívida da sociedade ‘poderia constituir aludida violação à lei, e, nesse passe, todos os credores estariam autorizados a executar bens particulares dos sócios-gerentes das sociedades limitadas’. (RT, v. 305/376)

Evidentemente, como já se disse na apelação nº 62038, da comarca de Governador Valadares, simples falta de pagamento de tributo devido pela sociedade não é infração à lei imputável ao sócio, porque a obrigação tributária é da sociedade e não dele (*idem* RE nº 98996, in



RTJ, v. 106/828, idem RE nº 91631, in RT, v. 538/246).

Acresça-se, ainda, que o título executado (Certidão da Dívida Ativa, fls. 4) foi extraída contra a firma Mineração e Calcinação Lajinha Ltda. No magistério de Humberto Theodoro Júnior (in Processo de Execução, ed. Univ. de Direito, 6ª ed. SP, 1981, p. 65):

'Se não houve procedimento administrativo contra o sócio, nem sequer se extraiu certidão de dívida ativa contra ele, não é possível desviar-se o rumo da execução da sociedade para a pessoa física do sócio não-solidário. Não fica, como é evidente, a Fazenda com o alvedrio de executar qualquer co-responsável, porquanto seu título executivo (Certidão) terá força contra os devedores perante os quais foi constituído". (TJMG, Apelação Cível nº 79.862/5).

Esse posicionamento é perfilhado de forma majoritária por nossa doutrina e jurisprudência uma vez que se aduz a necessidade de que os atos praticados pelos administradores, gerentes e representantes da sociedade tenham que se dar de forma dolosa, para que ensejem a responsabilização pessoal. Assim, o simples inadimplemento do tributo não caracteriza infração legal.

Inexistindo prova de que o substituto tributário tenha agido com excesso de poderes, ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não há que se falar em sua responsabilização.

#### **4.3. Dissolução irregular da sociedade.**

Outra questão causadora de acesos debates na doutrina e jurisprudência pátrias reside em saber se a dissolução irregular da sociedade traduz-se em violação da lei, engendrando, assim, a responsabilização do sócio sob a égide do art. 135, III, do Código Tributário Nacional.

Haroldo Funke <sup>23</sup>, citado por Sérgio André Rocha Gomes da Silva, em monografia acerca da responsabilidade tributária dos sócios-administradores de sociedades, assim se manifesta sobre a violação da lei, como exige a lei tributária para a personalidade da responsabilização do sócio:

“ (...) a expressão infração à lei, contida no texto, não se refere à infração da lei fiscal, mas à infração de lei de outra natureza.

(...)

É sabido que os administradores de sociedades, além dos deveres previstos no contrato social ou nos estatutos, têm também deveres legais expressos e implícitos, previstos na legislação que rege os diversos tipos de sociedades” (Código Comercial, Lei das Sociedades Anônimas, Lei das Sociedades Limitadas).

---

<sup>23</sup> FUNKE, Haroldo *apud* SILVA. *Op. cit.*, p. 127/128

É a infração desses deveres que entendemos se refere à expressão infração de lei, contida na norma codificada, quando do mesmo ato, concomitantemente, resultam relações jurídicas diversas: uma, entre o administrador e a sociedade e/ou terceiros (relação jurídica comercial); outra, entre o administrador e o fisco (relação jurídica tributária), da qual se acha excluída a sociedade, face à responsabilidade pessoal do administrador.

Hodiernamente tem prevalecido no Superior Tribunal de Justiça a tese segundo a qual a dissolução irregular da sociedade é infração à lei que enseja a responsabilidade tributária do sócio-gerente. Para corroborar essa posição, citam-se dois acórdãos que evidenciam referido posicionamento:

“Sociedade civil. Responsabilidade do sócio-gerente. Dissolução regular por força da insolvência civil. A jurisprudência tem identificado como ato contrário à lei, caracterizador da responsabilidade pessoal do sócio-gerente, a dissolução irregular da sociedade, porque a presunção aí é a de que os bens foram distribuídos em benefício dos sócios ou de terceiros, num e noutro caso em detrimento dos credores; não se cogita, todavia, de responsabilidade, se a sociedade foi dissolvida regularmente, por efeito de insolvência civil processada nos termos da lei. Recurso especial não conhecido”. (RSTJ 122/224).

"Sócio. Responsabilidade. Fechamento irregular da firma. Como a firma foi encerrada irregularmente, sem o recolhimento dos impostos devidos, e não foram encontrados bens da sociedade, os sócios responsáveis, gerentes, respondem pelas dívidas da executada com seus bens particulares. Recurso improvido". (STJ, 1ª Turma, Resp 84.404/SP, rel. Min. Garcia Vieira, j. 07.11.97, DJU 15.12.97, p. 66.217).

Há, não obstante, asseverando que aludida presunção de distribuição de receitas entre os sócios não deve ser encarada de forma absoluta, devendo ser a este possibilitado efetuar a contraprova de que os bens não foram distraídos em prejuízo do Fisco e muito menos de que não existiu culpa em uma eventual redução do acervo social. Mas, o melhor posicionamento inclina-se no sentido de que a dissolução irregular traduz-se numa violação de lei e impõe a responsabilidade do sócio-gerente e do administrador pelas dívidas tributárias não pagas, uma vez que a Lei Comercial e, agora, a Lei Civil, estabelecem o procedimento para a regular liquidação societária.

## **5. Conclusão.**

Na exposição, buscou-se tratar de forma didática e direcionada a responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica, trazendo-se as discussões doutrinárias e os

posicionamentos mais modernos a respeito deste tema tão controvertido.

Concluiu-se então, que para ser responsabilizado pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica, nos termos do art.135, III do CTN, o terceiro deve ser administrador, dispor de poderes de gestão.

Com efeito, a responsabilidade tributária tem origem no inadimplemento da obrigação tributária pelo sujeito passivo (contribuinte), o que confere à Fazenda Pública o direito de executar a prestação devida de terceira pessoa (responsável).

Para efeitos de aplicação do art. 135, III, ato praticado com excesso de poderes é aquele realizado pelo administrador, em nome da sociedade, que ultrapasse os limites dos poderes a ele instituídos para o exercício de suas funções.

Qualquer ato que extrapole os poderes concedidos pela sociedade por meio do ato constitutivo a seu representante, configura contrariedade do estatuto ou contrato social.

Já a infração de lei, consiste apenas no ato praticado pelo administrador com o dolo de lesar o Fisco, seja ou não em benefício da pessoa jurídica, de sorte que o mero inadimplemento, embora caracterize violação de dever jurídico, não se enquadra nesta definição, o mesmo ocorrendo com a má administração que cause a insolvência.

Por seu turno, a dissolução irregular da sociedade é ato ilícito hábil a ensejar a responsabilização dos sócios com poderes de gerência, eis que se reveste da qualidade de ato ilícito, na medida em que faz presumir a distribuição

indevida de receitas entre os sócios, deixando à míngua os credores.

A responsabilização, não existindo ressalva no artigo estudado quanto à sua eficácia, não se limita apenas ao crédito tributário, engloba ainda quaisquer penalidades e obrigações acessórias.

Trata-se no dispositivo examinado, de responsabilidade por transferência, já que a obrigação constitui-se com um sujeito passivo (contribuinte, que tem relação direta com o fato gerador), e, por motivo posterior, o inadimplemento, passa a ser de responsabilidade de um terceiro (responsável, que mantém algum vínculo com este fato ou com o contribuinte).

Os atos irregulares praticados pelo administrador, não eximem o contribuinte da responsabilidade, a menos que exista expressa disposição de lei neste sentido, já que o primeiro agiu em nome da pessoa jurídica.

Permanecendo o contribuinte como sujeito passivo da relação, sua responsabilidade é solidária em relação ao sócio, cabendo à Fazenda, a escolha em executar contribuinte ou responsável.

## 6. Bibliografia.

- AMARO**, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- BALEEIRO**, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- BECHO**, Renato Lopes. Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária. São Paulo: Dialética, 2000
- BECKER**, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963.
- CARVALHO**, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 1993.
- COELHO**, Sacha Calmon Navarro. Artigo 135, CTN. *in* NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966). 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- MACHADO SEGUNDO**, Hugo de Brito. Responsabilidade Tributária dos Sócios Gerentes nas Sociedades Limitadas. **Repertório IOB de Jurisprudência**, 1ª quinzena de novembro de 2000, nº 21/2000, c.1, texto1/15319.
- MACHADO**, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- MARQUES**, Leonardo Nunes. A responsabilidade dos membros da sociedade limitada pelas obrigações tributárias e o novo código civil. Revista Dialética de Direito Tributário n. 111.
- NASCIMENTO**, Carlos Valder do (coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966). 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- OLIVEIRA**, Fábio Leopoldo de. Responsabilidade Tributária. *In*: Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. Curso de Direito Tributário. Belém: CEJUP, 1997.
- OLIVEIRA**, José Jayme de Macêdo. Código Tributário Nacional: comentários, doutrina, jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998.
- PAULSEN**, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 7 ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.
- SILVA**, Sérgio André Rocha Gomes da. Responsabilidade pessoal dos sócios por dívidas fiscais da pessoa jurídica. Revista Dialética de Direito Tributário n. 76.



**VAZ**, José Otávio de Vianna. Responsabilidade Tributária dos Administradores de Sociedade no CTN. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.