

CARMEN REGINA BOLOGNESE MACIEL

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS-GERENTES E DIRETORES
POR DÍVIDA DA SOCIEDADE**

**Dissertação apresentada como
requisito parcial à obtenção do grau de
especialista em Direito Societário,
Setor de Ciências Jurídicas,
Universidade Federal do Paraná.**

Orientador: Prof. Fábio Tokars

Curitiba

2001

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....1

2. ORIGEM DA RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE.....3

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....7

3.1 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....9

3.2 INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE.....10

4 A REGRA DO ART. 135, III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....12

4.1 CONFIGURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS-
GERENTES E DIRETORES.....14

4.2 EXCLUSIVIDADE, SUBSIARIEDADE E SOLIDARIEDADE.....17

5 JURISPRUDÊNCIA.....19

5.1 CONFIGURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PELO
INADIMPLEMENTO DO TRIBUTO.....19

5.1.1 Prática da Infração de Lei.....25

5.1.2 Excesso de Mandato ou Poder.....28

5.2 DA DESONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA.....29

6. CONCLUSÃO.....31

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....32

1. INTRODUÇÃO

A responsabilidade tributária, mais especialmente a regra do art. 135, do Código Tributário Nacional, é tema muito controverso, tanto na literatura nacional, quanto na estrangeira, sendo que esta última se preocupa menos com os casos de sujeição passiva, em virtude da ausência de reflexos práticos.

Através desta monografia pretende-se, mais especificamente, analisar, sob aspectos jurídicos e de elevada relevância prática, o art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), que trata da responsabilidade tributária dos sócios-gerentes e diretores, em face das divergências doutrinárias e das diferentes tendências jurisprudenciais.

Após aprofundar o estudo do art. 135, inciso III do CTN, será possível cuidar dos aspectos que envolvem sua aplicação prática, em face da mais recente jurisprudência a respeito, através da qual se obtém a solução para as questões em que a doutrina diverge.

Em matéria de sujeição passiva, essa é uma questão de grande relevância, pois consiste em determinar o alcance desse dispositivo legal e assim estabelecer em que circunstâncias os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, respondem pelos créditos tributários dos quais sejam estas devedores.

O considerável número de casos colocados em julgamento pelo Judiciário evidencia a importância prática da questão, e as divergências dos julgados demonstram como a matéria constitui uma questão extremamente difícil.

O art. 135, inciso III, do CTN, estabelece a transferência da responsabilidade aos administradores, que passa ser pessoal, plena e exclusiva destes. Destaque-se desde logo que a simples condição de sócio ou acionista não implica responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade, nos termos do art. 135, III, é a condição de administrador de bens alheios. Por isto a lei fala em diretores, gerentes ou representantes, não em sócios. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários desta.¹

¹ Neste sentido da exclusividade, entendem alguns autores citados no trabalho. Vide Capítulo 3.

Também não basta ser diretor, ou gerente, ou representante. É preciso que o débito em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Estabelecer quando se caracteriza o excesso de poder, ou infração da lei, do contrato ou do estatuto, é questão ainda a carecer de esclarecimentos.

Em nosso país, muitas empresas encontram-se em difícil situação econômica, fato que acarreta a falta do recolhimento dos tributos devidos, e a transferência deste encargo, às vezes, direciona-se aos sócios-gerentes e diretores ou representantes de pessoa jurídica de direito privado.

2. ORIGEM DA RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE

Definido o objeto, verifica-se, como coloca Abreu, que perante a sociedade, “a responsabilidade patrimonial tem origem no contrato social, de cuja assinatura nasce para o sócio a obrigação de contribuir para o capital social, bem como para atender aos prejuízos ocorrentes.”²

Entende-se, por consequência, que é o contrato que obriga o patrimônio do sócio-gerente e diretores perante a sociedade, da mesma maneira que o dos outros sócios, pelo não cumprimento do compromisso que assume de contribuir para o capital social.

Da mesma maneira, há previsão no Decreto nº 3.708/19 de responsabilidade perante os demais sócios e a sociedade, bem como perante terceiros, decorrente da violação do contrato social. Esclarece, então, De Plácido e Silva: “A responsabilidade contratual entende-se a obrigação de indenizar ou de ressarcir os danos causados pela inexecução de cláusula contratual ou pela má execução da obrigação, nela estipulada.”³

Percebe-se, portanto, que os conceitos complementam-se. Há uma responsabilidade civil contratual decorrente do acordado no ato de constituição, no qual as partes contratantes assumem a obrigação de cumprir o estipulado sob pena de responderem patrimonialmente.

Contudo, se não for hipótese de descumprimento de compromisso previsto no contrato social, qual seria o fundamento para a responsabilização pessoal do sócio-gerente ou diretor? Respondendo a esta pergunta, Tavares Paes⁴ afirma que a responsabilidade do administrador decorre do princípio geral da responsabilidade civil do artigo 159 do Código Civil, que é a responsabilidade aquiliana ou extracontratual.

Abreu também ressalta que:

“deve-se lembrar, por último, que a responsabilidade do sócio administrador pelas perdas e danos consequentes do exercício abusivo da gerência resulta igualmente do que prescreve

² ABREU, Iolanda Lopes de. *Responsabilidade Patrimonial dos Sócio nas Sociedades Comerciais de Pessoas*. São Paulo: Saraiva, 1998. P. 25.

³ SILVA, De Plácido e, *Vocabulário Jurídico*. 7. Ed. 4. V Rio de Janeiro: Forense, 1982., p.126.

⁴ PAES, P.R. Tavares. *Responsabilidade dos Administradores de Sociedades*. São Paulo: Ed. Revista dos

o Código Civil: 'Artigo 159 –Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência, ou imprudência, violar direito, ou causar prejuízo a outrem, fica obrigado a reparar o dano’".⁵

No mesmo sentido, coloca Carlos Henrique Abrão: "Nesta linha de raciocínio respondem os gestores pelos atos praticados com violação da lei e dos estatutos. Diz o art. 159 do nosso CC: 'Aquele que, ...'".⁶

Posto isto, desponta uma aparente contradição: como é possível conciliar a responsabilidade contratual decorrente do ato constitutivo da sociedade por quotas com a responsabilidade extracontratual do artigo 159 do Código Civil?

Para solucionar este paradoxo, Lucena⁷ coloca que os dispositivos da lei equipararam a infração contratual ao ato ilícito absoluto do artigo 159 citado. Ou seja, a responsabilidade contratual acaba por inserir-se na extracontratual.

No mesmo sentido, Aguiar Dias preleciona que, como o ato ilícito é a violação de um dever preexistente, este dever pode ser tanto de ordem legal como contratual.⁸

Acrescenta, também, Stoco: "tenha-se em mente, porém, que a responsabilidade extracontratual e a contratual regulam-se racionalmente pelos mesmos princípios, porque a idéia de responsabilidade, como já enfatizado, é una."⁹

E continua o mesmo autor:

"Desse modo, deve haver um comportamento do agente, positivo (ação) ou negativo (omissão), que, desrespeitando a ordem jurídica, cause prejuízo a outrem, pela ofensa a bem ou a direito deste. Esse comportamento (comissivo ou omissivo) deve ser imputável à consciência do agente, por dolo (intenção) ou por culpa (negligência, imprudência, ou imperícia), contrariando, seja um dever geral do ordenamento jurídico (delito civil), seja uma obrigação em concreto (inexecução da obrigação ou de um contrato)."¹⁰

Tribunais, 1978. p. 4

⁵ ABREU, Iolanda Lopes de, *ob. cit.*, p.63

⁶ ABRÃO, Carlos Henrique. *Penhora de Cotas de Sociedade de Responsabilidade Limitada*. 3. ed. São Paulo: Editora Universitária de Direito, 1996. p. 69.

⁷ LUCENA, José Waldecy. *Das Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1996. p. 328-329.

⁸ DIAS, Aguiar. *Da responsabilidade Civil*. 6. Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1979, p. 148, *apud* STOCO, Rui. *Responsabilidade Civil e sua Interpretação Jurisprudencial*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994. P. 45.

⁹ STOCO, Rui, *ob. cit.*, p 45.

¹⁰ STOCO, Rui, *ob. cit.*, p. 41.

Assim, concluindo-se pela perfeita adequação da aplicação do artigo 159 do Código Civil, bem como pela duplicidade de origem da responsabilidade civil do sócio-gerente ou diretor, ensina o lexicólogo De Plácido e Silva: “A responsabilidade civil é a que se apura para que se possa exigir a reparação civil, que é a pena imposta ao agente ou responsável pelo ato ilícito.”¹¹

São elementos essenciais para a configuração da responsabilidade civil o dano, o ato ilícito e o nexo causal entre eles¹². Acrescente-se, ainda, que, nestes casos, a responsabilidade é subjetiva¹³, pois depende, também, de culpa ou dolo do agente.

A responsabilidade civil extracontratual é, obviamente, independente de contrato. Basta o sócio-gerente ou diretor haver injustamente dado causa a algum dano, através de ação ou omissão, com dolo ou culpa, e com ofensa ou violação de direito, que gera-se a obrigação de indenizar.

Por fim, pode ainda a responsabilidade do sócio-gerente ou diretor ser incluída no conceito de responsabilidade administrativa. A responsabilidade administrativa, da mesma maneira, importa no dever de cumprimento das funções atribuídas ao administrador, respondendo este por seus atos.

Imputa-se, pois, quando há má administração pura e simples (incapacidade, incompetência, não dedicação a função, não entrosamento com subordinados, etc.) ou excessos na mesma.

Para atribuir-se a responsabilidade administrativa não se requer procedimento formal, como nos exemplos de destituição ou rebaixamento do gerente. Segundo De Plácido e Silva: “a responsabilidade administrativa resulta na obrigação ou no dever legal de reparar ou ressarcir os prejuízos que possa causar à administração pelos atos abusivos ou excessivos.”¹⁴

Feitas tais considerações, ressalte-se que será objeto de análise no presente trabalho tão somente a responsabilidade civil do sócio-gerente ou diretor ou administrador, em sociedades de responsabilidade limitada cujas quotas estejam totalmente integralizadas e que esteja regularmente constituída dentro da legislação brasileira. Por sociedade regularmente constituída entende-se aquela que satisfaz

¹¹ SILVA, De Plácido e, *ob. cit.*, p. 125-126.

¹² STOCO, Rui. *Responsabilidade Civil e sua Interpretação Jurisprudencial*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994. p. 49

¹³ ABRÃO, Carlos Henrique, *ob. cit.*, p. 68. – Observa este autor que a responsabilidade de quem praticou ou gerenciou uma ilegalidade é subjetiva.

as exigências legais para sua constituição e aquisição da personalidade jurídica, bem como aquela que exerce suas atividades dentro do previsto no contrato. Excluem-se aqui as sociedades de fato ou irregulares, a responsabilidade penal e as disposições da legislação estrangeira.

¹⁴ SILVA, De Plácido e, *ob, cit.*, p. 125.

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O significado da palavra “responsabilidade”, bem como daquelas que tem direta correlação com o assunto sob enfoque (sujeito passivo, contribuinte, responsável, entre outras), assume variados contornos entre os doutrinadores, que, por isso, desenvolvem diferentes formas de classificação terminológicas.

A palavra liga-se à idéia de ter alguém que responda pelo descumprimento de um dever jurídico. Responsabilidade e dever jurídico não se confundem. A responsabilidade está ligada ao descumprimento do dever, isto é, à não-prestação. É a sujeição de alguém à sanção, qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional respectiva.

Segundo Hans Kelsen:

"a distinção entre dever (obrigação) e responsabilidade também encontra expressão na linguagem. Somos obrigados a uma determinada conduta, que é sempre e apenas a nossa própria conduta; não podemos ser obrigados à conduta de outrem. Respondemos por uma determinada conduta própria, e respondemos também pela conduta de outrem. A responsabilização por um delito cometido por outrem, no caso em que a sanção é dirigida contra outro indivíduo que não o delinqüente, apenas pode ter eficácia *preventiva* quando entre os dois indivíduos existe uma relação que permita presumir que o indivíduo obrigado, o delinqüente em potencial, também receba como um mal a execução da sanção no caso de ela incidir sobre um outro indivíduo como objeto da responsabilidade."¹⁵

No dizer de VITTORIO CASSONE:

“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 art. 146 da Constituição¹⁶, elege uma terceira pessoa vinculada ao fato

¹⁵ Teoria Pura do Direito, p.135 e 136.

¹⁶ Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributo e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.e decadência

gerador para cumprimento da obrigação tributária, em lugar do contribuinte natural, hipótese em que se caracteriza a denominada 'responsabilidade tributária'." ¹⁷

Há casos em que 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 tributária pelo contribuinte.

A vinculação de terceira pessoa ao fato gerador é questão que enseja divergências doutrinárias para efeito da conceituação de responsabilidade tributária.

Ensina MARÇAL JUSTEM FILHO que " o responsável é uma figura típica de direito tributário, decorrente da tendência ao alargamento da esfera de sujeitos passivos, visando facilitar e tornar mais segura a arrecadação dos tributos." ¹⁸

Na conceituação de GIAN ANTONIO MICHELE, citado por FRANCISCO DE ASSIS PRAXEDES, "o fenômeno da responsabilidade tributária representa um dos aspectos do alargamento da responsabilidade a sujeitos que estão em contato direto, ou melhor, em relação direta com o pressuposto do tributo". ¹⁹

Essa responsabilidade há de ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador, isto é, a pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. Não uma vinculação pessoal e direta, pois assim configura a condição de contribuinte.

Mas é indispensável uma relação, uma vinculação, com o fato gerador para que alguém seja considerado responsável, vale dizer, sujeito passivo indireto. A lei pode, ao atribuir a alguém a responsabilidade tributária, liberar o contribuinte, mas pode também atribuir responsabilidade apenas supletiva, isto é, sem liberar o contribuinte. E tanto pode ser total como pode ser apenas parcial, de acordo com o artigo 128 do CTN ²⁰.

Denomina-se responsável o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com

¹⁷ Repertório IOB de Jurisprudência, 1ª quinzena de jul/95, n° 13/95, p.237.

¹⁸ Sujeição Passiva Tributária, Edições CEJUP, 1986, p. 188.

¹⁹ Responsabilidade Tributária. Caderno de Pesquisas Tributárias n° 5, Resenha Tributária 1980, p.145.

²⁰ Art. 128, do Código Tributário Nacional. "Se, prejuízo disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerado da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação."

o fato gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso da lei²¹.

3.1. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

O livro segundo do CTN – Normas Gerais de Direito Tributário, Título II, da Obrigação Tributária, subdivide-se em cinco capítulos. O capítulo V, intitulado RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA, contém quatro seções:

Seção I – Disposição Geral – Art. 128;

Seção II – Responsabilidade dos Sucessores – Arts. 129 a 133;

Seção III – Responsabilidade de Terceiros – Arts. 134 e 135;

Seção IV – Responsabilidade por infrações – Arts. 136 a 138;

A classificação a que procede parte da doutrina, considerando a subdivisão contribuinte e responsável, são acepções extraídas do próprio Código Tributário Nacional.

No caso do art. 128, trata-se de disposição geral e não especial, onde inicia-se dizendo “sem prejuízo do disposto neste capítulo”, que significa, onde já foi atribuída a responsabilidade a terceiros não vinculados, essa responsabilidade subsistirá.

Na Responsabilidade Tributária por Sucessão, os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, assim como os créditos tributários relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuição de melhoria relativas aos mesmos, Sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes. Assim, se alguém vende um terreno e estava a dever o imposto territorial, ou alguma taxa, o adquirente fica obrigado ao respectivo pagamento.

Na Responsabilidade Tributária por Infrações, esclarece BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, "que a responsabilidade tributária por infrações nasce em razão da

²¹ Assim o parágrafo único do art. 121, do CTN, prescreve que o sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável, "quando sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de expressa disposição de lei.

própria infração (ato ilícito) quando a responsabilidade derivada (dos sucessores e de terceiros) nasce em decorrência do inadimplemento da obrigação tributária."²²

A Responsabilidade Tributária de Terceiros é a modalidade que efetivamente nos interessa, onde pretendemos tratar especificamente da aplicação prática do art. 135, do CTN e de seu respectivo inciso III, o qual trata da responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

3.2. INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE.

Existem alguns casos em que a responsabilidade tributária não se faz presente, como por exemplo o que estabelece o art. 135, inciso III, do CTN, onde só existirá responsabilidade tributária nos casos em que os sócios exerçam atos de administração, assim como os gerentes e diretores da empresa. Caso contrário não se pode responsabilizar uma pessoa que nunca participou da administração da empresa ou nunca assinou qualquer documento.

E mesmo tendo participado da administração da empresa, deverão os mesmos terem agido com excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatuto.

Na opinião de Alfredo Augusto Becker:

" Não existe responsabilidade tributária, nos casos em que o Estado pode exigir o tributo somente de uma pessoa. Nestes casos, não existe a figura do responsável legal tributário como figura específica que seria diferente do substituto legal tributário. Em todos estes casos, a denominação de responsável legal tributário é errônea porque na realidade científico-jurídica a pessoa vinculada ao Estado é tipicamente um substituto legal tributário. Por exemplo: em se tratando de imposto de transmissão de propriedade imobiliária, se o legislador vincula exclusivamente o Tabelião ao Estado, de modo que somente contra o Tabelião o Estado poderá agir, neste caso, o Tabelião é o próprio sujeito passivo da relação jurídica tributária, na condição de um verdadeiro substituto legal.

Ainda saliente que não existe o fenômeno da responsabilidade legal tributária, quando o Estado pode, simultaneamente escolher, entre dois indivíduos, de qual deles exigirá a satisfação da prestação jurídico-tributária. Portanto toda vez que existir solidariedade jurídico-tributária, inexiste responsabilidade legal tributária. Por exemplo: se no caso acima

²² Responsabilidade Tributária, Caderno de Pesquisas Tributárias n ° 5, p.352 e 353.

indicado, o Estado pode escolher, para satisfação da prestação tributária, entre o Tabelião e o vendedor do imóvel, então, o Tabelião não é responsável legal tributário, mas é substituto legal tributário.

No exemplo, a lei outorgou ao Estado a possibilidade de escolher qualquer uma destas duas relações jurídicas tributárias simultaneamente existentes. Escolhendo uma, e obtendo a satisfação da prestação jurídica-tributária desta que escolheu, extingue-se a outra. “²³

4. A REGRA DO ART. 135, III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Diz o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional:

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

.....

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

No art. 135 a responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia contra aqueles que representam ou contra o próprio Fisco, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto.

O conteúdo deste artigo é expresso e rigoroso, já que os 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 pessoa jurídicas e em detrimento do Fisco.

No art. 135 o dolo é elementar. Nem se olvide que a responsabilidade aqui é pessoal (não há solidariedade); o dolo, a má-fé têm de ser provados. Na questão da responsabilidade dos sócios, por dívidas das sociedades, dispôs o Código que a solidariedade advém de sua intervenção nos atos ou pelas omissões de que forem responsáveis e que a substituição ocorre quando a obrigação tributária advém ou é resultante de atos praticados com excesso de poder, que é o caso do preceito em discussão.

Na opinião de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, há três questões que devem ser avaliadas nesse artigo, antes de ser aplicado:

"I – Saber se o simples não-recolhimento de um tributo constitui – para fins do artigo – "infração de lei " propiciadora da responsabilidade pessoal ao agente (há espaço para a simples culpa, para o dolo específico e também para o estado de necessidade, na medida

²³ Teoria Geral do Direito Tributário, p.558

que os donos da empresa não tenham numerário ou ordenem verbalmente o não-pagamento) .

II – Discenir os pressupostos em razão dos quais os diretores, gerentes, administradores e sócios ficam responsáveis, pessoalmente, por meio de seus bens, pelos débitos fiscais das pessoas jurídicas.

III – Definir o que são sociedades de pessoas e sociedades de capital, para os fins dos arts. 134 e 135 do CTN, segundo a prática dos tribunais.²⁴

Em razão do que foi exposto retro, verifica-se que os pressupostos para a responsabilidade de sócios-gerentes, diretores e administradores das pessoas jurídicas de Direito Privado residem no *dolo*. A dissolução ou o desfazimento de fato da sociedade, via de regra, é infração dolosa.

Nesses casos, ocorre que o credor (União, Estados, Municípios), freqüentemente observa, através de certidão do Sr. Oficial de Justiça, nos autos de execução fiscal, que este não localizou a empresa devedora (Executada) no endereço que deveria estar sediada, tampouco encontrou bens passíveis de penhora de propriedade desta.

Na impossibilidade de prosseguir com a execução fiscal, tenta-se localizar o representante legal da empresa executada, que, se encontrado, é primeiramente citado na qualidade de representante legal da empresa . Se, ainda assim, o sócio-gerente se abstém, em nome da pessoa jurídica, de nomear bens à penhora, não havendo mais bens de propriedade da empresa, cabe a aplicação do art. 135, III do CTN, ensejando nova citação do sócio-gerente, mas dessa vez, na qualidade de pessoalmente responsável pelo débito.

Observa GELSON AMARO DE SOUZA:

" que a infração de lei referida no art. 135, do CTN, não se limita à infração da lei tributária, podendo ser infração de qualquer lei. Lembra que: "a dissolução de sociedade sem o cumprimento das formalidades previstas no art. 338 e seguintes do Código Comercial²⁵ é uma forma de infração de lei de transferência de responsabilidade tributária. A ocultação ou

²⁴ Curso de Direito Tributário Brasileiro, 5ª Edição, p.628.

²⁵ Art. 338. O distrato da sociedade, ou seja voluntário ou judicial, deve ser inserto no Registro do Comércio, e publicado nos periódicos do domicílio social, ou no mais próximo que houver, e na falta deste por anúncios fixados nos lugares públicos; pena de subsistir a responsabilidade de todos os sócios a respeito de quaisquer obrigações que algum deles possa contrair com terceiro em nome da sociedade.

não indicação dos bens do devedor tributário que deve responder à execução é também infração de lei e caso de transferência da responsabilidade.

A omissão em pedir a própria falência do devedor pelos seus gerentes ou administradores é outra forma de infração à lei e especificadamente da falências, 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.”²⁶

4.1. CONFIGURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS-GERENTES E DIRETORES.

No Direito Brasileiro o sócio-gerente da sociedade por quotas somente é responsabilizado pessoalmente quando pratica atos contrários aos seus deveres na função ou contrários à lei ou contrato e que não foram autorizados ou ratificados pelos demais sócios. Sendo ato regular de gestão, em que, como órgão, aquele age em nome da sociedade e no interesse dela, ou ainda quando os demais sócios deliberam em favor do ato, a responsabilidade é exclusivamente da sociedade, ou de todos os sócios, não havendo responsabilidade especial de quem executa como decorrência de seu cargo.

Contudo, atualmente, nota-se uma tendência pelo aumento da responsabilidade do administrador, a fim de garantir as obrigações assumidas pela sociedade. A sustentar tal afirmação estão as hipóteses em que cabe a responsabilidade pessoal do sócio-gerente: o excesso de mandato ou a prática de atos com violação do contrato ou da lei, conforme preceitua o Decreto nº 3.708/19:

“Art. 10 - Os sócios-gerentes ou que derem nome à firma não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do contrato ou da lei.”

Quando o sócio-gerente extrapolar suas funções configura-se o excesso de mandato. São as situações em que o sócio-gerente age por sua própria conta e risco, e deve, naturalmente, responder pessoalmente por isto.

O excesso de mandato previsto no artigo 10 do Decreto nº 3.708/19 constitui-se das hipóteses, utilizando-se a terminologia da Lei das Sociedades Anônimas, de excesso ou desvio de poder²⁷. Em poucas palavras, o excesso de poder ocorre quando há uma discrepância quantitativa entre o que foi acordado e o ato praticado, enquanto que no desvio de poder a diferença entre estes é qualitativa²⁸.

O excesso de poder, tal como o abuso no uso da firma social por parte do sócio-gerente, é exemplo de ato *ultra vires*, isto é, quando este age além dos limites pré-determinados da sua função. Ocorre quando são ultrapassadas as designações acordadas no ato constitutivo, quando o sócio-gerente pratica atos sem os poderes devidos. O excesso de poder configura, no entanto, violação da lei ou do contrato, pois as situações abusivas, normalmente, ultrapassam também os limites ali estipulados.

Já o desvio de poder ocorre dentro do objeto da sociedade mas com fim diverso, como, por exemplo, para atender interesses particulares. O ato tem uma aparência de legalidade, justamente por não violar diretamente a lei ou contrato, mas sua finalidade é desvirtuada. Segundo Comparato “o desvio de poder consiste, assim, num afastamento não da forma mas do espírito da lei, representando ato típico de *fraus legis*, e não contra *legem*.”²⁹

A violação do contrato consiste exclusivamente das hipóteses de prática de atos *ultra vires*, isto é, que vão contra o estabelecido no contrato social. A violação da lei configura-se quando for praticado algum ato contrário ao estabelecido no ordenamento jurídico. Se, por uma eventualidade, houver violação de alguma disposição contratual que também esteja prevista na lei, configurada está, indubitavelmente, a violação da lei, pois esta há que prevalecer.

Perante terceiros, de todas das hipóteses em que o sócio-gerente pode ser imputado civilmente, ocorre mais freqüentemente o envolvimento de seu patrimônio pessoal quando se trata de não cumprimento de obrigação fiscal, previdenciária ou ainda na liquidação irregular da sociedade.

²⁶ Responsabilidade Tributária e legitimidade Passiva na Execução Fiscal, Ed. Data Juris, p.87-89

²⁷ LUCENA, José Waldecy. *Das Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1996. p. 335.

²⁸ CRETELLA JR., José. *Tratado de Direito Administrativo*. 2. v. São Paulo: Forense, 1966, p. 243. apud LUCENA, José Waldecy, ob. cit., p. 332.

²⁹ COMPARATO, Fábio Konder. *O Poder de Controle na Sociedade Anônima*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1977, p. 284. apud LUCENA, José Waldecy, ob. cit., p. 334.

É importante notar-se que a responsabilidade dos sócios-gerentes, diretores e administradores de sociedades, nos termos do art. 135, III, do CTN, decorre de obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Pode-se então sustentar que a obrigação, pela qual respondem, há de ser resultante de atos irregularmente praticados. O próprio nascimento da obrigação tributária já teria de ser em decorrência de atos irregulares.

Mas, tal posição, esclarece HUGO DE BRITO MACHADO “ levaria a excluir-se a responsabilidade em exame toda vez que os atos irregulares, violadores da lei ou estatuto, fossem posteriores à ocorrência do fato gerador do tributo. Operar-se-ia, assim, injustificável redução no alcance da regra jurídica em estudo.”³⁰,

Como deixa claro ALIOMAR BALEEIRO,

“o terceiro que age com dolo, contrariando a lei, o mandato, o contrato social ou estatuto, dos quais decorrem os seus deveres, em relação ao contribuinte, de representação e administração, toma-se, no lugar do próprio contribuinte, o único responsável pelos tributos decorrentes daquela infração. É que o representante, o mandatário e o administrador com poderes de decisão – inclusive aqueles arrolados no art. 134, podem abusar dos poderes que têm, em detrimento dos interesses dos contribuintes.”³¹

Muito se tem discutido a respeito da verdadeira inteligência e extensão da expressão “ resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto “. Alguns doutrinadores entendem que a responsabilidade pessoal e exclusiva dos terceiros, arrolados no art. 135, se desencadearia com a simples ausência de recolhimento do tributo devido – sem dúvida um ilícito ou infração de lei.

A lei fala em “excessos de poder “ e “infração à lei, contrato social ou estatutos”, o que vale dizer, à lei emanada dos poderes públicos e aquela válida apenas entre os particulares, por acordo mútuo, como seriam os estatutos sociais de uma sociedade por ações ou contrato social de uma sociedade de pessoas.

Sob este aspecto, a orientação legislativa trata desses casos como sendo : a) pessoal; b) total e c) exclusiva a responsabilidade das pessoas físicas, enunciadas

³⁰ Curso de Direito Tributário, 18^a Ed., p.127

³¹ Direito Tributário Brasileiro, 11^a Ed, p.755.

no referido artigo, sempre que o dolo, a fraude e a má-fé forem os agentes deflagradores das obrigações tributárias.

Fica clara então que quem é conselheiro de administração ou sócio quotista de sociedades limitadas e não pratica atos lesivos aos interesse do Erário, não pode ser responsabilizado com base no artigo 135, III do CTN, por não ser gerente, diretor ou procurador e por não ter praticado atos de gestão.

A própria jurisprudência da Suprema Corte, no Recurso Especial n ° 97.612, publicado no Diário da Justiça de 08/10/82, já tem excluído sócios quotistas e diretores – isto é, participantes de sociedades de pessoas ou de Diretoria de sociedades por ações e não de Conselhos – que não tenham praticado atos de gestão, como são os casos dos diretores que se dedicam à parte empresarial. E somente diretores, gerentes ou procuradores que tenham praticado atos lesivos ao Erário.

Assim conclui SACHA CALMON NAVARRO COELHO ao art. 135, o sentido de que: “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. Fraude, conluio, sonegação, para elidir o cumprimento da obrigação tributária, igualmente proposita a responsabilidade prevista no art. 135.”³²

Podemos observar que o dispositivo em tela é polêmico e abrangente e é analisando a jurisprudência que poderemos verificar a sua amplitude, bem como os requisitos necessários para a sua configuração.

4.2. EXCLUSIVIDADE, SUBSIARIEDADE E SOLIDARIEDADE.

A responsabilidade de terceiros arrolado no art. 134, depende da ocorrência de fato ilícito, um descumprimento do dever, de providenciar o recolhimento do tributo devido pelo contribuinte ou de fiscalizar o seu pagamento.

Nesse caso, será subsidiária em relação à responsabilidade do contribuinte, ou seja, apenas concretizável na hipótese de inexistência de bens no patrimônio do contribuinte ou de sua insuficiência. Será solidária em relação aos responsáveis

entre si, existindo mais de um deles, no pólo passivo da obrigação, como entre os sócios nas sociedades de pessoas.

Na opinião de SACHA CALMON NAVARRO COELHO:

"O art. 135 do CTN, retira a "solidariedade" e a "subsidiariedade". No caso a responsabilidade se transfere inteiramente para terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isto ocorrerá quando eles procederem com malícia contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto."³³

Outros doutrinadores, como ALIOMAR BALEEIRO³⁴ comenta que a responsabilidade do art. 135 é por substituição, pois na questão da responsabilidade dos sócios, por dívidas da sociedade, dispõe o Código que a substituição ocorre quando a obrigação tributária advém ou é resultado de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Ensina Gelson Amaro de Souza, "nunca é demais repetir que a infração ou descumprimento do contrato ou estatuto social, não corresponde a fato gerador de obrigação tributária, não se podendo dizer que deste ato possa advir uma obrigação de pagar débito tributário."³⁵

Assim, verifica-se que a responsabilização não é subsidiária nem solidária, e sim por substituição.

Baleeiro ensina que essa responsabilidade por substituição ocorre porque "o responsável toma o lugar do devedor principal no pólo passivo da relação jurídica tributária, excluindo a responsabilidade da sociedade devido a natureza infratora ou excessiva de seus atos."³⁶

³² Curso de Direito Tributário Brasileiro, 5ª Ed, p.628

³³ Tributário Brasileiro, 5ª Ed. Editora Forense, p.627

³⁴ Direito Tributário Brasileiro, 11ª Ed., Editora Forense, p.756

³⁵ Responsabilidade Tributária e Legitimidade Passiva na Execução Fiscal. São Paulo: Data Juris, 1999.

³⁶ Direito Tributário Brasileiro, 11ª Ed., Editora Forense, p.435

5. JURISPRUDÊNCIA

5.1. CONFIGURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PELO INADIMPLEMENTO DO TRIBUTO.

As decisões jurisprudenciais dão uma melhor interpretação ao art. 135, do CTN, que confirma a conceituação de responsabilidade, no sentido de tratar-se de uma técnica garantidora da norma jurídica violada, ensejando a responsabilização pessoal das pessoas elencadas na regra aludida, sempre que houver violação à lei, assim entendida tanto a dissolução irregular da sociedade quanto o descumprimento na obrigação de recolher os tributos e exações devidas pela pessoa jurídica representada.

Mas é necessário que se configure com clareza que houve a violação a lei, como vem estabelecendo o Superior Tribunal de Justiça:

EMENTA:

"1. O administrador da sociedade anônima não responde pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, salvo quando agir com excesso de poderes, ou violação da lei ou estatuto (art. 135,III – CTN e art. 158, II – Lei n.º 6.404)

2. Sua responsabilidade tributária por substituição, embora independa do elemento intencional, não resulta firmada apenas pelo descumprimento da obrigação tributária, pois assim não haveria nenhuma limitação na responsabilidade, convertendo-se em regra o que a lei estabeleceu como exceção.

3. É imprescindível que tenha agido fora das atribuições de gestão ou administração, praticando atos em virtude dos quais a pessoa jurídica se tornou insolvente, devendo tais requisitos da sua responsabilidade ficar evidenciados pelo fisco (STF –RE n.º 97.612, DJ 8.10.82)

4. Improvimento da apelação e da remessa.

Decide a Turma, por unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa oficial. 3ª Turma do TRF da 1ª Região 09.12.98 (DJU 2 de 14.05.99. p.94)" Apelação em mandado de Segurança n.º 1998.01.00.047427-8/MG. "

Voltemos a observar que é a pessoa jurídica quem está obrigada a recolher os tributos devidos, não importando se ela atue por intermédio de um diretor ou sócio-gerente, por isso seus bens não podem responder pelas dívidas da empresa.

Nessa linha percebemos alguma sinalização no acórdão do Superior Tribunal de Justiça:

1. Agravo Regimental interposto contra decisão que, com base na jurisprudência remansosa desta Casa, deu provimento ao recurso especial intentado pela parte ora agravada.

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 já não exercia mais atos de administração da mesma, reclamando-se ofensa ao art. 135, do CTN.

2. 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 infração à lei praticado pelo dirigente.

4. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei.

5. 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 infração de lei, contrato social ou estatuto, nos termos do art. 135, III, do CTN.

6. 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 de se falar em 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.

7. Precedentes desta Corte Superior

8. Agravo Regimental Improvido. " (STJ. DJU.19/06/2000, p.119. Agravo Regimental em Recurso Especial no. 247862/SP. Min. José Delgado)"

Em muitos casos, os bens dos sócios são penhorados em virtude da falta de recolhimento dos tributos exigidos por lei ou pela dissolução irregular da sociedade.

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo também se pronunciou a respeito:

"Execução Fiscal. Responsabilidade Tributária. Penhora de bens dos Sócios-Gerentes. Descumprimento de obrigação Tributária. Dissolução Irregular da Sociedade.

Improcede a inconformação dos apelantes. Tiveram eles bens de sua propriedade penhorados a pretendem a exclusão de sua responsabilidade pelos débitos da executada, em razão de alteração contratual da sociedade, uma vez que não negam a existência da dívida fiscal. Carecem de razão os recorrentes, já que são claros os arts. 134, VII, e 135, III do CTN, ao estabelecer a responsabilidade pessoal e solidária dos sócios-gerentes, como também nos casos em que haja dissolução irregular da sociedade, que se dá pelo mero descumprimento de obrigação tributária devida. (AC.un. da 18 ª CC. Do TJ SP – AC-245.185-2/7 – REL.Des.Albano Nogueira).

O que não se pode admitir é que grandes empresas, até mesmo multinacionais, por pura manobra, obriguem seus diretores contratados, com poucos bens ou sem eles, a ficar 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. Além disso tornaria as funções gerenciais um tipo de atividade de alto risco.

O Código Tributário Nacional define o *responsável*, no âmbito do Direito Tributário, como o sujeito passivo indireto de uma obrigação tributária principal, nos termos do artigo 121, parágrafo único, inciso II:

"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 - (...)

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

O responsável, então, é a pessoa que adquire a obrigação, por força de lei, mesmo que não tenha relação pessoal e direta com a situação configuradora do fato gerador, equiparando-se ao devedor principal.

Uma das espécies de equiparação do responsável ao contribuinte é a substituição tributária, como nas hipóteses previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional, mais especificamente em seu inciso III, que, não por acaso, estão inseridas no capítulo V deste diploma legal, que trata da Responsabilidade Tributária.

Dispõe o citado artigo:

“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 - (...)

II - (...)

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

A hipótese em destaque revela que os atos praticados com excesso de poderes ou a violação da lei ou do contrato geram a responsabilidade tributária dos diretores, gerentes ou representantes em detrimento da responsabilidade do contribuinte, que é a sociedade.

Como não é possível a incidência da responsabilidade tributária sem a existência da respectiva obrigação tributária, conclui-se que esta é, necessariamente, anterior às infrações citadas. Como consequência, conclui-se que esses atos não geram a obrigação tributária, como pode transparecer-se em uma leitura menos aprofundada, pois esta somente surge com a ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 113, §1º, do Código Tributário Nacional.

Ensina Souza:

“Nunca é demais repetir que a infração ou descumprimento do contrato e do estatuto social, não corresponde a fato gerador de obrigação tributária, não se podendo dizer que deste ato possa advir uma obrigação de pagar débito tributário.”³⁷

Assim, verifica-se que a responsabilização aqui não é subsidiária nem solidária. Trata-se, como ensinam Carlos Henrique Abrão³⁸ e Baleeiro³⁹, de responsabilidade por substituição, situação em que o responsável toma o lugar do devedor principal no pólo passivo da relação jurídica tributária, excluindo a responsabilidade da sociedade devido à natureza infratora ou excessiva de seus atos.

³⁷ SOUZA, Gelson Amaro de. *Responsabilidade Tributária e Legitimidade Passiva na Execução Fiscal*. São Paulo: Editora Data Juris, 1993. p. 69.

³⁸ ABRÃO, Carlos Henrique et al. *Lei de Execução Fiscal Comentada e Anotada*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997. p. 64.

³⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário*. 2. Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1970. p. 435.

No dizer de Souza⁴⁰, a hipótese do referido artigo trata-se de responsabilidade por transferência, configurando-se uma divergência técnica-conceitual que não é possível aprofundar neste trabalho. Tal dispositivo tem total aplicabilidade em relação ao sócio-gerente das sociedades por quotas, e vem corroborar o art. 10 do Decreto nº 3.708/19, como demonstram as seguintes decisões:

"EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUBSTITUIÇÃO. ARTIGO 135, III, DO CTN. I - O sócio dirigente de sociedade por quotas é sujeito passivo da obrigação tributária, como responsável por substituição (CNT, artigo 135, III). II - Nessa qualidade pode ter seus bens penhorados, independentemente de ação prévia para apuração de responsabilidade. Precedentes." (APELAÇÃO CÍVEL Nº 111. 342-RJ, RELATOR MINISTRO CARLOS VELLOSO, JULGADO EM 04.06.86, DIÁRIO DA JUSTIÇA DA UNIÃO 26.06.86, P. 11.527)

"EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DE TERCEIROS. PENHORA SOBRE BENS DO SÓCIO DE FIRMA JÁ INEXISTENTE. Integralizado o capital social, somente o sócio gerente da sociedade por quotas de responsabilidade Ltda. responde por dívida fiscal se praticou algum ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto." (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SANTA CATARINA - APELAÇÃO CÍVEL, Nº 18605, PALMITOS, DESEMBARGADOR RELATOR ERNANI RIBEIRO, DATA DECISÃO 22/02/83)

"AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXECUÇÃO FISCAL - SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA - PENHORA DE BENS DE SÓCIO-GERENTE PEDIDO INDEFERIDO - RECURSO INTERPOSTO, IMPROVIDO, MANTIDA A DECISÃO AGRAVADA. A penhora só recairá em bens de diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado, na condição de responsável tributário força do disposto no art. 135, III, do Código Tributário Nacional, desde que o crédito tributário resulte de ato emanado de representante legal ou de outro sócio, praticado com excesso de poder ou infração da lei, do contrato social ou do estatuto; matéria esta que poderá ser discutida, amplamente, nos embargos de execução, mediante aplicação do previsto no inciso V, do art. 568 do CPC." (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SANTA CATARINA –AGRAVO DE INSTRUMENTO, Nº 3404, SÃO MIGUEL DO OESTE, DESEMBARGADOR RELATOR RUBEM CORDOVA, DATA DECISÃO 18/03/86, PUBLICAÇÃO EM REVISTA: JURISPRUDÊNCIA CATARINENSE Nº 86 - 52/329)

⁴⁰ SOUZA, Gelson Amaro de, *ob. cit.*, p. 81-82.

“SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA –RESPONSABILIDADE DO SÓCIO ATÉ O LIMITE DE QUOTAS - EXTINÇÃO DA SOCIEDADE - GARANTIA DO DÉBITO PESSOAL E ILIMITADA. 1. Nas sociedades limitadas, a responsabilidade dos seus sócios vai até o limite de suas quotas. 2. Ao sócio-gerente debita-se por inteiro a responsabilidade dos débitos da empresa, se provado ter agido com excesso de poder (art. 135, III, do CTN). 3. Se a sociedade limitada extingue-se irregularmente, sem que possam ser encontrados bens que garantam os seus débitos passam os sócios a responder pessoal e ilimitadamente. 4. Apelo Improvido.” (TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO – APELAÇÃO CÍVEL Nº 92.01.29952-4 – BAHIA - AC. 4ª TURMA - UNÂNIME - RELATORA: JUÍZA ELIANA CALMON – JULGADO EM 14.12.92 - FONTE: DIÁRIO DA JUSTIÇA DA UNIÃO II, 01.02.93, PÁGINA 1749).

“DÍVIDA TRIBUTÁRIA DE EMPRESA - AFERIÇÃO DA RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE - DISTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO POR DÍVIDA PRÓPRIA E ALHEIA. Verificação da infração fiscal em 02.05.84. Época em que o impetrante era o principal cotista da empresa e representante legal. Posição que não transforma "responsável" em contribuinte. CTN, 121, II. Obrigação por dívida própria e obrigação por dívida alheia. Distinção. Fisco que confundiu contribuinte com responsável tributário. Na impossibilidade de pagamento pela pessoa jurídica e demonstrada a responsabilidade do sócio-gerente, a exigência poderia ser feita ao responsável tributário. Diligência de cobrança de débito à pessoa jurídica. Ausência. Descaminho. Procedimento diverso. Manifesta ilegalidade de cobrança. Devido processo legal. Artigo 5º, inciso LIV da CF/88. Inobservância. Exigência que se faz por execução fiscal. Cobrança. Anulabilidade. Fisco que deverá utilizar procedimento adequado. Provimento parcial. Decisão unânime.” (TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 91.02.00185-3 - RIO DE JANEIRO - AC. 2ª TURMA - UNÂNIME -RELATOR: DESEMBARGADOR FED. ALBERTO NOGUEIRA - JULGADO EM 18.08.92 - FONTE: DIÁRIO DA JUSTIÇA DA UNIÃO II, 15.10.92, PÁG. 32516)

Apesar de nenhum autor consultado fazer qualquer ressalva específica, pode-se dizer que a previsão do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional é a única exceção ao princípio da responsabilização *solidária* do sócio-gerente com a sociedade pelos atos praticados com violação da lei ou contrato. Trata-se, pois, da responsabilidade excludente do sócio-gerente pelo débito fiscal.

Baseando-se no dispositivo citado, o extinto Tribunal Federal de Recursos procurava constantemente alcançar o patrimônio pessoal dos sócios-gerentes nas ações promovidas pelo Fisco. Contudo, algumas vezes, decidia com certo exagero,

como ressalta lei, ensejando a responsabilidade pessoal elencada no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

5.1.1. Prática da infração de lei.

Alguns doutrinadores afirmam que a jurisprudência do STJ sobre o alcance da responsabilidade tributária de gerentes e administradores das sociedades caminha atualmente no sentido da responsabilidade objetiva de tais agentes, isto é, o mero não-recolhimento do tributo implicaria na "infração de lei " e no caso teria a responsabilidade pessoal.

Sobre o posicionamento do STJ, manifesta-se os doutrinadores Fernando Osório de Almeida Júnior e Simone Franco Di Ciero, onde afirmam que:

" a expressão 'infração de lei', contida no caput do art. 135 do CTN deve ser entendida não como compreensiva de toda e qualquer hipótese de infração a uma norma legal, mas sim no sentido de infração às normas de conduta exigidas aos gerentes, administradores e representantes das pessoas jurídicas na condução dos negócios. A pensar de outra forma, constituiria 'infração de lei ' o mero não-pagamento do tributo a tempo e modo, o que esvaziaria por inteiro maiores discussões acerca do 'excesso de poder ' dos administradores, elemento imprescindível para a tipificação da responsabilidade tributária dos dirigentes da pessoa jurídica (art. 135 do CTN), criando-se, com efeito, uma verdadeira e assombrosa responsabilidade objetiva em face daqueles agentes."⁴¹

A 1ª Turma do Egrégio Tribunal Regional Federal – 4ª Região, na Apelação Cível 94.04.36246-8/RS , julgamento em 13.06.96, decidiu por unanimidade que “o simples não-recolhimento de tributo na época própria implica infração à lei, importando na responsabilidade pessoal do sócio-gerente, na forma do art. 135, III do Código Tributário Nacional “.

O STJ atualmente também vem se posicionando nesse sentido assentando o seguinte:

⁴¹ Exclusão da Responsabilidade Tributária da Pessoa Jurídica e a Inclusão dos seus Administradores em face da mera Ausência de Pagamentos dos tributos? O que diz o Superior Tribunal de Justiça. Revista Dialética de Direito Tributário, n° 55, p. 71

"Os sócios-gerentes são responsáveis pela dívida tributária resultante de atos praticados com infração à lei e quem deixa de recolher tributos devidos pela sociedade comete infração à lei." (REsp.n ° 203.878/RJ, 1ª Turma, unânime, rel. Garcia Vieira, julg. 06.05.1999, DJ de 21.06.1999)

"O não recolhimento de tributo pela pessoa jurídica constitui infração à lei, o que enseja responsabilidade dos sócios-gerentes." (REsp. n ° 211.842/MG, 1ª Turma, unânime, rel. Garcia Vieira, julg. 03.08.1999, DJ de 06.09.1999).

"O sócio-gerente, os diretores ou representantes de pessoas jurídicas, definidos no contrato social, respondem ilimitadamente pelos créditos tributários, desde que praticados com excesso de poderes ou infração de lei, incluindo-se nesta o não recolhimento das contribuições previdenciárias." (REsp. n ° 7303/Rj, 2ª Turma, unânime, rel. José Jesus Filho, julg. 07.06.1992, DJ de 03.08.1992)

A mesma 1ª e 2ª Turma do STJ, rejeitam a responsabilização do sócio-gerente ou diretor pelo tributo não recolhido, como podemos ver a seguir:

"A pessoa jurídica, com personalidade própria não se confunde com a pessoa de seus sócios. Constitui, pois, delírio fiscal, à matroca de substituição tributária, atribuir-se a responsabilidade substitutiva (art. 135 'caput' CTN) para sócios diretores ou gerentes antes de apurado o ato ilícito." (STJ, 1ª Turma. REsp. 139.872/CE, rel.Min. Milton Luiz Pereira, decisão unânime, julg. 05/98, mencionada na obra "Direito Tributário" de Leandro Paulsen)

"Quem é obrigado a recolher os tributos devidos pela empresa é a pessoa jurídica, e, não obstante ela atue por intermédio de seu órgão, o diretor ou sócio-gerente, a obrigação tributária é daquela, e não destes. Sempre, portanto, que a empresa deixa de recolher o tributo na data do respectivo vencimento, a impontualidade ou a inadimplência é da pessoa jurídica, não do diretor ou sócio-gerente, que só respondem, e excepcionalmente, pelo débito, se resultar de atos praticados com excesso de mandato ou infração à lei, contrato social ou estatuto, exatamente nos termos do que dispõe o art. 135, inciso III, do CTN." (STJ, 2ª Turma. RESP n ° 100.739, DJ 01/02/1999)

Dada a divergência entre as turmas, a 1ª Seção do STJ houve por dirimi-la no próprio Recurso Especial em seus Embargos de Divergência n ° 100.739/SP, no julgamento do qual fica assentado que:

- "1. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade.
2. 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.
3. Não é responsável por dívida tributária, no contexto do art. 135, III, do CTN, o sócio que se afasta regularmente da sociedade comercial sem ocorrer extinção ilegal da empresa, nem Ter sido provado que praticou atos com excesso de mandato ou infração à lei, contrato social ou estatutos.
4. Empresa que continuou em atividades após a retirada do sócio. Dívida Fiscal, embora contraída no período em que o mesmo participava, de modo comum com os demais sócios, da administração da empresa, porém, só apurada e cobrada posteriormente.
5. Não ficou demonstrado que o embargado, embora sócio-administrador em conjunto com os demais sócios, tenha sido o responsável pelo não pagamento do tributo no vencimento. Não há como, hoje, após não integrar o quadro social da empresa, ser responsabilizado.
6. Embargos de divergência rejeitados." (STJ, Ministro José Delgado, DJ de 28/02/2000).

Na opinião de João Luiz Coelho da Rocha:

" simplesmente não pagar o tributo não qualifica por si só o ato ilícito, a infração legal carregadora da responsabilidade pessoal. Tanta vez o homem médio, o 'bonus pater familie' se vê em circunstâncias de não poder pagar débitos em dia. Nem só por isso vê-se perpetrando um ilícito. Agora, se pagamento está - e assim é evidenciado - no contexto de um procedimento irresponsável que leve a sociedade à insolvência (a um estado em que ela, pessoa jurídica, fique impossibilitada de responder pelo débitos) aí sim vai emergir a responsabilização do diretor, sócio-gerente ou controlador que deste modo agiu."⁴²

Seguindo essa linha de raciocínio, ele coloca um exemplo prático sobre o assunto:

"Imagine-se uma empresa com dificuldades conjunturais e que conduzam a seu gestor, ou controlador, a evitar o pagamento de tributos regularmente autolçados e reconhecidos, com o ICMS ou Imposto de Renda, Considera-se nesse quadro que sem gestão temerária nem retirada de lucros, a direção da empresa não consiga reequilibrar as finanças e fique a sociedade prejudicada em sua solvência normal. Como se admitir em apurada matriz axiológica, que se apene o gestor ou controlador lançado-lhe responsabilização pessoal

elos tributos não pagos ? Onde o dolo, ou sequer a culpa, que justificariam - fora de uma responsabilização objetiva não tipificada na lei - a contemplação de seu patrimônio pessoal? Aí temos um caso emblemático, tão freqüente, de risco comercial, e não há porque só as fazendas ou Previdência Social não corram o risco."⁴³

Fazem ressalvas alguns autores que o não pagamento de tributo devido somente seria caso de infração de lei quando há o recolhimento não seguido do respectivo repasse, como por exemplo os casos de desconto na folha de pagamento do empregado de um imposto.

O que não se pode admitir é que o patrimônio e nome de diretores, gerentes ou administradores, sejam responsabilizados sem a devida análise de sua culpa ou dolo na inadimplência tributária.

5.1.2. Excesso de Mandato ou Poder

Quando um sócio é escolhido para administrar uma empresa, presume-se, para tanto, uma confiança na capacidade e postura deste gerente, o que gera a expectativa de que este irá manter-se dentro do objeto da sociedade e do que mais prevê o contrato social.

Todavia, pode ocorrer do sócio-gerente extrapolar suas funções, o que configura o excesso de mandato. São situações em que o sócio-gerente age por sua própria conta o que o leva a responder pessoalmente por isto.

O excesso de mandato constitui-se como o excesso de poder, ocorrendo quando há um abuso por parte do sócio na administração da empresa, ultrapassando os limites de sua função.

Também configura violação da lei ou do contrato, pois as situações abusivas que normalmente ultrapassam os limites estipulados, como por exemplo a retenção de lucros para si sem contabiliza-los, outorga de vantagens pessoais ou de terceiros, dentre outros.

⁴² Responsabilidade Tributária prevista no art. 135. Revista Dialética de Direito Tributário n ° 60, p. 88.

⁴³ Responsabilidade Tributária prevista no art. 135. Revista Dialética de Direito Tributário n ° 60, p. 88.

O art. 135, III, do CTN deixa claro em seu texto, que serão pessoalmente responsáveis pelas obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

5.2. DA DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA.

Já podemos afirmar que é estritamente necessário que para que se configure a responsabilidade do sócio é necessário que se constate que o mesmo esteja no exercício do cargo de gerente ou titular dos poderes de controle e tenha agido com excesso de poder.

Nessa linha de raciocínio, sempre que o Fisco informa ao juízo para tentar reaver os tributos devidos e não encontrado bens passíveis de garantir o juízo em nome da pessoa jurídica, aciona imediatamente os sócios, os quais somente poderão se defender depois de garantido o juízo com bens particulares ou de terceiros.

Os Tribunais estão revelando muitas decisões de primeira instância que permitem a utilização dos bens pessoais dos sócios para o pagamento de dívidas contraídas por suas empresas. A teoria com base na qual as decisões inferiores são tomadas – chamadas desconconsideração da pessoa jurídica - tem sido aplicada com mais cautela em alguns Estados.

Entre outras restrições, os tribunais exigem que se prove a ocorrência de fraude em prejuízo dos credores. O que muitas vezes não ocorre, pois os juízes de primeira instância estão usando a teoria da desconconsideração da pessoa jurídica como solução para todos os problemas dos credores, mesmo quando não há fraude comprovada, o que estaria confrontando o teor do art. 135, III, do CTN.

Na opinião de Alfredo Bumachar Júnior, o uso indiscriminado da teoria desrespeita o artigo 5^a da Constituição, segundo o qual ninguém perderá seus bens sem o devido processo legal. Pelo artigo é necessário, para se fazer a desconconsideração, que seja proposta ação específica, dando ampla possibilidade de defesa ao réu.

A terceira Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Santa Catarina também decidiu contra a teoria da desconconsideração no ano passado. O Fisco estadual

pretendia usar como garantia de uma execução fiscal o automóvel do sócio de uma empresa. Os desembargadores consideraram que é preciso provar que o sócio praticou ato contrário ao contrato social ou lei para responder pelas obrigações da empresa. Além disso, citaram acórdão do Superior Tribunal de Justiça que considera impossível a penhora dos bens dos sócios que nunca exerceu cargos de diretoria ou gerência.

A teoria da desconconsideração é originária dos Estados Unidos e não está definida com detalhes na legislação brasileira. Sua aplicação é mencionada apenas em algumas normas do Código Tributário Nacional, da Consolidação das Leis do Trabalho e do Código de defesa do Consumidor.

Contudo, fica claro que para a utilização dessa teoria é necessário estar explícito a vontade de transigir a lei.

6. CONCLUSÃO

As várias interpretações dos doutrinadores permitem nos dar uma conclusão concreta sobre a necessidade da existência do ato ilícito na prática de atos de gestão, agindo com excesso de poderes e infração de lei ou estatuto, gerando a responsabilidade tributária, substituindo a sociedade na obrigação de pagar o tributo devido. Assim, deve se ter em mente que para configurar a hipótese do art. 135, inciso III, do CTN, é imprescindível a existência de alguma ilegalidade ou fraude no ato do sócio-gerente, pois se esta característica não estiver presente não há como caracterizar-se a responsabilidade pessoal.

Ainda é muito conflitante as decisões dos Tribunais perante o fato do não recolhimento dos tributos, pois alguns entendem que o mero não recolhimento do tributo implica "infração de lei", nos termos do art. 135, III, do CTN, acarretando a responsabilização dos sócios-gerentes e diretores. Mas o mesmo Tribunal também tem decidido pela não responsabilização dos mesmos em caso do não recolhimento dos tributos devidos o qual não caracteriza ato ilícito.

Essa divergência já encontra-se dirimida através do acórdão proferido nos Embargos de Divergência no Recurso Especial n ° 100.739/SP, da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, o qual decidiu que "a responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração praticada pelo dirigente."

É necessário que o Judiciário se incline pela solução mais justa, não protegendo os diretores e sócios-gerentes da sociedade no momento de responder pelos atos irregulares cometidos, mas ponderando e avaliando os limites dessa responsabilidade, sem prejudicar injustamente seu patrimônio pessoal.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

_____. Código Tributário Nacional. 23^a e. São Paulo: Saraiva, 1994. 563 p.

ABRÃO, Carlos Henrique. *Responsabilidades do Sócio da Empresa Falida*. In: Revista Dialética de Direito Tributário n^o 48. São Pulo: Oliveira Rocha. 1998. p. 26-32.

ALMEIDA JUNIOR, Fernando Osório e CIERO, Simone Franco Di. *Possibilidade de Exclusão da Responsabilidade Tributária da Pessoa Jurídica e a Inclusão dos seus Administradores em face da mera Ausência de Pagamentos dos Tributos? O que diz o Superior Tribunal de Justiça*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. n^o 55. São Paulo: Oliveira Rocha. 2000. 240p.

BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11^a ed. Rio de Janeiro: Forense. 2000. 1063p.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral de Direito Tributário*. 3^a ed. São Paulo: Lejus, 1998. 685p.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial n^o 247862/SP*. Ministro José Delgado. 15 de maio de 2000. DJ 19/06/2000. p119.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n^o 100.739/SP*. Fazenda do Estado de São Paulo X Carlos Nehring Netto, Technal Sistema para Construção S/A - Massa Falida. 2^a Turma. Ministro Ari Pargenndler. 19 de novembro de 1998. DJ de 01.02.99. p. 138.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Embargos de Divergência no Recurso Especial n^o 100.739/SP*. Fazenda do Estado de São Paulo X Carlos Nehring Netto, Technal Sistema para Construção S/A - Massa Falida. 1^a Seção. Ministro José Delgado. 06 de dezembro de 1999. DJ de 28/02/2000. P.032.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n^o 101.997/PR*.

Recorrente: Guido Martins Moreira Júnior X Estado do Paraná. 13 de março de 1997. DJ de 14.04.97. p. 12690/1.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n.º 203.878/RJ*. 1ª Turma. Ministro Garcia Vieira. Unânime. 06 de maio de 1999. DJ de 21.06.1999.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n.º 211.842/MG*. 1ª Turma. Ministro Garcia Vieira. Unânime. 03 de agosto de 1999, DJ de 06.09.1999.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n.º 7303/RJ*. 2ª Turma. Ministro José de Jesus Filho. 07 de junho de 1992, DJ de 03.08.1999.

BRASIL. Tribunal Regional Federal - 1ª região. *Apelação em Mandado de Segurança n.º 1998.01.00.047427-8*. 3ª Turma. União (Fazenda Nacional X Jonas Gastiglioni. Juiz Olindo Menezes. Unânime. 09 de dezembro de 1998. DJU de 14.05.99. p.94.

BRASIL. Tribunal Regional Federal. *Apelação Cível n.º 94.04.36246-8/RS*. 1ª Turma. Juíza Tâni Escobar. 13 de junho de 1996.

BRASIL. Tribunal de Justiça do estado de São Paulo. *Apelação Cível n.º 245.185-2/7*. 18ª Câmara Cível. Desembargador Albano Nogueira.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva. 2000. 538p.

CASSONE, Vittorio. *Responsabilidade Tributária e suas espécies*. In: Repertório IOB de Jurisprudência. Jul/1995. p. 233-237.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. 801p.

FURTADO, Clarissa. *Tribunais livram bens de sócios*. Gazeta Mercantil. São

Paulo. 17 de outubro de 2000. p. A-9.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Responsabilidade Tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Caderno de Pesquisas tributárias. São Paulo: Resenha Tributária-CEEU, 1980, 5, p.211-247.

JUSTEM FILHO, Marçal. *Sujeição Passiva Tributária*. Belém: CEJUP, 1986.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Traduzido por João Batista Machado. São Paulo: Martins Fontes. 1999. 427p.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 18^a ed. São Paulo: Malheiros 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Responsabilidade Tributária - Conselho de Administração que não praticou Atos de gestão - Inaplicabilidade do Art. 135 do CTN*. In: Revista Dialética de Direito Tributário n ° 27. São Paulo: Oliveira Rocha. 1997. p. 139-150.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Responsabilidade Tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo: resenha Tributária -CEEU. 1980, 5, p. 309-371.

NASCIMENTO, Carlos Valder. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense. 1997.

ROCHA, João Luiz Coelho. *Responsabilidade Tributária Prevista no art. 135 do CTN*. In: Revista Dialética de Direito Tributário n ° 60. São Paulo: Oliveira Rocha. 2000. p. 86-91.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Responsabilidade Tributária do Administrador e sua Defesa na Execução Fiscal por Embargo de Terceiro*. In: Revista Dialética de Direito Tributário n ° 6. São Paulo: Oliveira Rocha. 1996. p.23-28.

SOUZA, Gelson Amaro de. *Responsabilidade Tributária e Legitimidade Passiva na Execução Fiscal*. São Paulo: Data Juris, 1999.