

GUILHERME SANT'ANA CAVALCANTI DE QUEIROZ

**DA IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA AOS SÓCIOS POR
DÍVIDAS DA PESSOA JURÍDICA**



SÃO PAULO (SP)

2009

GUILHERME SANT'ANA CAVALCANTI DE QUEIROZ

**DA IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA AOS SÓCIOS POR
DÍVIDAS DA PESSOA JURÍDICA**

**Monografia apresentada ao Curso de
Especialização Telepresencial e Virtual em
Direito Tributário, na modalidade Formação
para o Magistério Superior, como requisito
parcial à obtenção do grau de especialista
em Direito Tributário.**

**Universidade do Sul de Santa Catarina –
UNISUL
Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes – REDE
LFG**

Orientador: Prof. Orientador Fábio Zabet Holthausen, Me.

SÃO PAULO – (SP)

2009

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito que se fizerem necessários, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico e referencial conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Sul de Santa Catarina, a Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes, as Coordenações do Curso de Especialização Telepresencial e Virtual em Direito Tributário, a Banca Examinadora e o Orientador de todo e qualquer reflexo acerca da monografia.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado do trabalho monográfico.

São Paulo, 04 de novembro de 2009.

GUILHERME SANT'ANA CAVALCANTI DE QUEIROZ

GUILHERME SANT'ANA CAVALCANTI DE QUEIROZ
DA IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA AOS SÓCIOS POR
DÍVIDAS DA PESSOA JURÍDICA

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, na modalidade Formação para o Magistério Superior, e aprovada em sua forma final pela Coordenação do Curso de Pós-Graduação Direito Tributário da Universidade do Sul de Santa Catarina, em convênio com a Rede Ensino Luiz Flávio Gomes – REDE LFG.

São Paulo, 04 de novembro de 2009.

DEDICATÓRIA

À minha família, pela demasiada compreensão.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por me conceder saúde e disposição para a realização dos meus estudos; ao Professor Orientador Fábio Zabot Holthausen pela paciência, colaboração e orientação; ao Professor e Mestre Eduardo de Moraes Sabbag, pelas aulas ministradas, pelo incentivo desmedido e gratuito, assim como o profissionalismo que lhe é peculiar.

Epígrafe

“Aprender: fato de que a mente nunca se cansa, nunca tem medo e nunca se arrepende”.

Leonardo da Vinci

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo o estudo da imputação da responsabilidade tributária aos sócios por dívidas da sociedade empresária sob o enfoque do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, discorrer-se-á sobre a responsabilidade tributária da sociedade empresária, em especial as sociedades limitadas, para, posteriormente, analisar as situações de eventual imputação aos sócios da sociedade empresária, investigando os atos capazes de gerar tal responsabilidade, como o excesso de mandato, a violação à lei e ao contrato social, bem como a ausência de recolhimento das exações como ato ilícito e a dissolução irregular da sociedade empresária, justificando-se, ou não, a inclusão dos sócios no pólo passivo da ação executiva fiscal.

O artigo 135 do Código Tributário Nacional não encerra a teoria da desconsideração da personalidade jurídica. Apenas trata da responsabilidade pessoal daqueles que representam a pessoa jurídica quando agem com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Não se pode imputar as dívidas tributárias aos sócios-gerentes, administradores ou representantes da sociedade empresária sem a prova de que tenham agido com excesso de poderes, ou infração à lei, contrato social ou estatutos da pessoa jurídica, porquanto o mero inadimplemento tributário do ente empresarial não é causa suficiente para a responsabilização tributária dessas pessoas.

Presente uma das hipóteses previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional, as pessoas indicadas no referido dispositivo legal tornam-se sujeitos passivos com dever jurídico de recolher o tributo em nome próprio, e não em nome do contribuinte (sociedade empresária), ressalvado o direito de regresso que, no entanto, é matéria atinente ao direito privado.

Palavras-chave: Responsabilidade Tributária; Dívidas da Pessoa Jurídica; Imputação; Sócios.

ABSTRACT

The present work consists on studying Tax Credit System for partners by the business company debts, pursuant to article 135, III of National Tax Code.

The State, as a political organization, uses the most different ways to retain proceeds and revenues. Among them, the tax demand is the principal, generally the one who practices the assessable factor, it means: the taxpayer.

However, politicians began to frequently use procedures to peg responsibilities on tax liabilities, to different people regarding the obligation legal relation.

Based on that, tax credit system will be studied, specially limited partnerships, to analyze the condition of occasional tax credit to partners, investigating the facts that may imply such responsibility, as the excessive term-of-office, law and social agreement infringement, and also tax assessment insufficiency as an illicit act and the partnership winding up, whether justifying, or not, the partners' inclusion on the liabilities pole of tax actions.

Identifying the best term for the tax credit system on partners without losing sight of tax obligation accomplishment responsibility studied by all participants of a modern partnership is an imposed measure.

The study of the theme is of great importance on tax burden, both for academics aspect, as well as for practical implication of legal and administrative allegations, identifying the referred discretion and the reasons of your choice.

Key words: business company debts; partners; limited partnerships

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
 1 – Relação Jurídico-Tributária	16
1.1 – Considerações Gerais	16
1.2 – Obrigação Tributária	17
1.3 – Relação Intersubjetiva Tributária	23
 2 – Responsabilidade Tributária	26
2.1 – Considerações Gerais	26
2.2 – Modalidades de responsabilidade	27
 3 – Imputação da Responsabilidade Tributária aos Sócios	
da Pessoa Jurídica	31
3.1 – Excesso de poder, infração à lei ou contrato	38
3.2 – A dissolução irregular da sociedade	40
3.3 – Limites da responsabilidade do sócio	43
 CONCLUSÃO	47
 REFERÊNCIAS	50

INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por objetivo o estudo da imputação da responsabilidade tributária aos sócios por dívidas da sociedade empresária sob o enfoque do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

O Estado, como organização política, utiliza-se das mais diversas formas de amealhar recursos e receitas. Dentre elas, a principal é a exigência de tributos, em geral daquele que pratica o fato impositivo, vale dizer: o contribuinte.

Todavia, as pessoas políticas passaram a utilizar com frequência mecanismos para o atrelamento de responsabilidade pela falta de cumprimento das obrigações tributárias por parte da pessoa jurídica, à pessoa distinta da relação jurídica obrigacional.

Dessa forma, discorrer-se-á sobre a responsabilidade tributária da sociedade empresária, em especial as sociedades limitadas, para, posteriormente, analisar as situações de eventual imputação aos sócios da sociedade empresária, investigando os atos capazes de gerar tal responsabilidade, como o excesso de mandato, a violação à lei e ao contrato social, bem como a ausência de recolhimento das exações como ato ilícito e a dissolução irregular da sociedade empresária, justificando-se, ou não, a inclusão dos sócios no pólo passivo da ação executiva fiscal.

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

Identificar o termo adequado para a imputação da responsabilidade tributária dos sócios por dívidas da pessoa jurídica sem perder de vista o dever de

cumprimento das obrigações tributárias afeto a todos integrantes de uma sociedade moderna é medida que se impõe.

O estudo do tema é de grande importância na ordem tributária, tanto no aspecto acadêmico, quanto nas implicações práticas dos questionamentos administrativos e judiciais, identificando os referidos critérios e as razões de sua escolha.

1 – RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

1.1 – Considerações Gerais.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional traz expressamente a definição legal de tributo como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Ao comentar o referido artigo, ensina Regina Helena Costa:

a definição legal, conquanto algo redundante, pela ênfase dada ao caráter pecuniário da prestação, faz compreender a natureza do tributo. Trata-se de uma relação jurídica mediante a qual o credor ou sujeito ativo – no caso, o Fisco – pode exigir do devedor – o sujeito passivo ou contribuinte – uma prestação em dinheiro. É uma obrigação *ex lege*, vale dizer, nasce pela simples realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista em lei, sendo, portanto, compulsória.¹

O núcleo de nosso sistema tributário, como visto, é o artigo 3º do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, na concepção de tributo está contida a obrigação de se oferecer ao Estado, compulsoriamente, prestação em dinheiro, ou não, de conformidade com a lei anterior que o criou, incidente sobre ato lícito ou não, desde que não esteja embasada em sanção de ato ilícito.

Destaca-se, aqui, o princípio da legalidade tributária, instituído no artigo 150, I, da Constituição Federal: “É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Vale mencionar que essa condição se constitui numa das cláusulas pétreas da Constituição Federal de 1988, na medida em que não pode ser alvo de emendas supressivas, *ex vi* do artigo 60, § 4º, IV, da Constituição Federal.

Dessa forma, a divisão clássica dos tributos indica as seguintes espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Todavia, a atual Constituição Federal ampliou esse universo de opções, incluindo, dentre aquelas

¹ Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo/ Coordenação Vladimir Passos de Freitas. – 2 ed. Atual. E ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p. 21.

espécies, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais formadoras de potencial relação jurídico-tributária.

Por seu turno, a relação jurídico-tributária identifica-se, em cognição abrangente, no liame instrumental vinculativo entre a hipótese de incidência tributária, o fato gerador, a obrigação tributária e o crédito tributário. Referido liame identificará a exata medida da relação obrigacional-tributário, seus partícipes e suas conseqüências na órbita jurídica.

Identificada a hipótese de incidência tributária (o momento abstrato previsto em lei, suficiente e capaz de iniciar a relação jurídico-tributária) e realizado o fato gerador (materialização da situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência), nascerá, portanto, por meio da subsunção entre hipótese de incidência e fato gerador, o elo jurídico obrigacional basilar à relação intersubjetiva tributária, exurgindo os elementos da obrigação tributária, vale dizer: sujeito ativo, sujeito passivo, objeto e causa.

1.2 – Obrigação Tributária.

Dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

A obrigação tributária, relação jurídica que tem por objeto uma prestação, positiva ou negativa, a cargo de um particular vinculado ao cumprimento da obrigação em favor de uma pessoa política (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios) ou outra pessoa jurídica de direito público a quem tenha sido delegada a capacidade ativa, é constituída pelos seguintes elementos: sujeição ativa – artigos

119 e 120 do Código Tributário Nacional; sujeição passiva – artigos 121 a 123 do Código Tributário Nacional; objeto – artigo 113 do Código Tributário Nacional e causa – artigo 114 e 115 do Código Tributário Nacional.

A propósito, ensina Luciano Amaro:

Ao tratar da obrigação tributária, interessa-nos a acepção da obrigação como relação jurídica, designando o vínculo que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, que, por sua vez, tem o direito de exigir essa prestação a que o devedor está adstrito. A obrigação tributária, de acordo com a natureza da prestação que tenha por objeto, pode assumir as formas que referimos (dar, fazer ou não fazer).²

Com o mesmo espírito didático, Ricardo Lobo Torres esclarece:

A obrigação tributária principal é o vínculo jurídico que une o sujeito ativo (Fazenda Pública) ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável) em torno do pagamento de um tributo. A prestação objeto da obrigação principal será, portanto, ou um imposto, ou uma taxa, ou uma contribuição de melhoria, ou uma contribuição ou um empréstimo compulsório, que constituem as quatro espécies do gênero tributo.³

E arremata: A relação jurídica tributária formal compreende os deveres instrumentais a cargo do sujeito passivo, instituídos por lei, para possibilitar e assegurar o cumprimento da obrigação principal.⁴

Nesse sentido, podemos identificar os elementos formadores da obrigação tributária: a) sujeito ativo: a pessoa jurídica de direito público competente para exigir tributos; b) sujeito passivo: a pessoa física ou jurídica obrigada por lei ao cumprimento da prestação tributária, denominada contribuinte ou responsável; c) causa: a lei tributária, em razão do princípio da legalidade tributária; d) objeto: o cumprimento de uma prestação positiva ou negativa determinada por lei.

A obrigação principal – artigo 113, § 1º, do Código Tributário Nacional – surge com a ocorrência do fato gerador. Consiste no pagamento do tributo, ou seja, numa prestação pecuniária compulsória que, sendo pecuniária, tem caráter patrimonial. Por seu turno, a obrigação acessória – artigo 113, § 2º, do Código Tributário

² AMARO, Luciano, Direito Tributário Brasileiro. São Paulo, 2006. p. 245.

³ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro; São Paulo; Recife: Renovar, 2006. p. 236.

⁴ *Ibid.* p. 238.

Nacional – decorre da legislação tributária. Caracteriza-se em prestações positivas, isto é, prestar informações ao fisco, emitir guias, notas e documentos fiscais, ou negativas, vale dizer, não embarçar a fiscalização, não rasurar livros e documentos fiscais.

Todavia, para o sujeito ativo da relação jurídico-tributária impor a obrigação tributária em face do sujeito passivo é necessária a ocorrência do fato gerador. O fato gerador da obrigação principal, nos termos do artigo 114 do Código Tributário Nacional, é “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. É a circunstância representada por um fato, ato, ou situação jurídica que, definida em lei, faz nascer a obrigação tributária.

Por sua vez, o fato gerador da obrigação acessória, conforme previsto no artigo 115 do Código Tributário Nacional, “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”, como apresentar declaração de bens, exibir livros obrigatórios, não destruir documentos e livros obrigatórios pelo prazo prescrito na lei, não embarçar a fiscalização tributária.

Paulo de Barros Carvalho, denomina a obrigação acessória de dever instrumental formal, que é tecnicamente correta, já que não apresenta um conteúdo de dar, mas um “fazer” ou um “não fazer”.⁵

Importante ressaltar que, enquanto a hipótese de incidência da obrigação tributária principal só pode ser definida em lei, *ex vi* do artigo 97, III, Código Tributário Nacional, a hipótese de incidência da obrigação tributária acessória pode decorrer de lei, decreto ou norma complementar, na medida em que o artigo 115 do Código Tributário Nacional emprega a expressão “legislação tributária”, cujo significado está contido no artigo 96 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, merecem destaque os artigos mencionados:

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 198.

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

- I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
- II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
- III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
- IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
- V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
- VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Os efeitos produzidos pelo fato gerador mostram a importância deste na análise da sujeição passiva da relação jurídico-tributária, em especial na imputação da responsabilidade tributária aos sócios por dívidas da pessoa jurídica.

Nesse sentido, dentre outros efeitos, o fato gerador fixa o momento em que se materializa a obrigação tributária principal prevista abstratamente na lei; identifica o sujeito passivo da obrigação tributária; determina o regime jurídico da obrigação tributária, no sentido de que a lei a ser aplicada será aquela que estiver vigorando no momento da ocorrência do fato gerador, ainda que no momento do lançamento esteja revogada ou modificada; e determina no tempo quem são os eventuais terceiros responsáveis nos casos de responsabilidade tributária previstos em lei.

Assim, nada mais é o tributo que o objeto da relação jurídica obrigacional, ou seja, a prestação. Nessa linha, o artigo 113, § 1º do Código Tributário Nacional, dispõe que a "obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por

objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”.

Ora, se a obrigação tributária nasce com o fato gerador, estaria a parte final do dispositivo supracitado a proclamar o óbvio, tratando-se de texto ocioso? Se extinta a obrigação, poderia um de seus elementos integrantes “sobreviver” de modo a ser útil a observação de extinguir-se tanto a obrigação quanto o “crédito dela decorrente”?

Parte da doutrina identificou nessas situações do Código Tributário Nacional uma linha de pensamento segundo a qual o “crédito tributário” tem sentido próprio, diverso do proposto pela Teoria Geral das Obrigações. Os seguintes artigos reforçam a diversidade no tempo do surgimento da obrigação e do “crédito tributário”. Confira-se:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Dos dispositivos em questão, denota-se ser o “crédito tributário” a situação jurídica posterior à obrigação tributária. Evidencia-se decorrer do lançamento que ocorre em momento ulterior ao fato gerador e, portanto, superveniente à obrigação.

Para a existência da obrigação tributária, é indispensável preexistir norma que defina a realização do fato como suficientemente capaz de materializar a obrigação tributária. Referida materialização produzirá certa consequência jurídica, ou seja, o direito do lançamento tributário por parte do sujeito ativo, refletindo o estado de sujeição do contribuinte de ter uma relação de débito criada contra si próprio. O lançamento é norma definidora dessa relação de débito que, na terminologia do Código Tributário Nacional, denomina-se “crédito tributário”.

Pode-se concluir, portanto, que a vontade do contribuinte é irrelevante, tanto no surgimento da obrigação tributária, entendida como o direito de lançar, quanto no surgimento do crédito tributário, entendido como resultado do exercício desse direito.

Em arremate, não se deve perder de vista que, uma vez concretizada a obrigação tributária – com a ocorrência do fato gerador previamente descrito na norma de incidência –, há três possíveis situações:

- a) O lançamento de ofício deve ser feito, pois sem sua consecução o sujeito ativo não pode exercitar os atos de cobrança;
- b) O lançamento é feito à vista de declaração apresentada pelo sujeito passivo ou por terceiro, na qual se embasarão os atos de cobrança pelo sujeito ativo. Se a declaração não for apresentada, cabe o lançamento de ofício, substitutivo do lançamento por declaração;
- c) O dever de recolhimento do tributo é comandado pela lei sem que o obrigado deva ou possa aguardar qualquer providência da autoridade administrativa. Aqui ocorre o chamado lançamento por homologação, traduzido na concordância do sujeito ativo com o pagamento efetuado. Nesse caso, se o dever legal é descumprido, cabe à autoridade administrativa efetuar o lançamento de ofício – em substituição ao frustrado lançamento por homologação –, a fim de poder cobrar o tributo. Portanto, embora o cumprimento do dever de pagar não dependa sempre do lançamento, este é, em todas as situações, condição para que o sujeito ativo pratique atos no sentido de cobrar seu crédito.

A exigibilidade do crédito pelo sujeito ativo depende, pois, do lançamento. Isso, que naturalmente ocorre com os tributos sujeitos a lançamento de ofício e por declaração, está presente também nos tributos sujeitos a lançamento por homologação sempre que o sujeito passivo descumprir o dever legal de recolher o tributo, hipótese na qual cabe à autoridade administrativa lançar de ofício para que possa exercitar o seu direito de cobrança.

Antes do vencimento do prazo para pagamento, o sujeito ativo fica em posição de expectativa, aguardando o cumprimento da obrigação, na forma exigida pela lei. Esgotado esse prazo, compete-lhe agir, no sentido de lançar de ofício o tributo para poder exigi-lo do sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

1.3 – Relação Intersubjetiva Tributária.

A relação intersubjetiva tributária é formada pelos sujeitos que figuram no pólo ativo e no pólo passivo da relação jurídico-tributária. O lado credor da referida relação jurídica, isto é, aquele que exige o adimplemento do objeto da obrigação, identifica-se por sujeito ativo. Em contrapartida, o lado devedor da relação jurídico-tributária, identificado como sujeito passivo, é aquele que possui o dever de adimplir a obrigação tributária, ou seja, é o destinatário à submissão e invasão patrimonial compulsória a título de tributos.

A fim de introduzir o estudo acerca da imputação da responsabilidade tributária aos sócios da pessoa jurídica, foco deste trabalho, urge analisar a figura do sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

O sujeito passivo da relação jurídico-tributária necessariamente deve ser definido em lei, *ex vi* do disposto no inciso III do artigo 97 do Código Tributário Nacional, na medida em que o princípio da tipicidade tributária impõe à lei a definição dos elementos da obrigação tributária.

Nos termos do artigo 121 do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, na condição de contribuinte, quando houver uma relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de expressa disposição de lei.

De lege lata, identifica-se a distinção entre contribuinte e responsável tributário, na medida em que débito e responsabilidade não são concepções sinônimas.

Com efeito, a obrigação é composta pelos elementos crédito-débito e garantia-responsabilidade. O elemento crédito-débito, ou *debitum*, corresponde ao dever de prestação, consistente no direito subjetivo do credor de receber do devedor a prestação previamente determinada. Caso o devedor não cumpra voluntariamente a prestação, surge o elemento garantia-responsabilidade, ou responsabilidade, identificado na sujeição do patrimônio do devedor ao credor, ou seja, na prerrogativa legal conferida ao credor em obter coativamente a satisfação de seu crédito mediante a apreensão no patrimônio do devedor de tantos bens quantos bastem para a satisfação de seu crédito.

A coexistência dos referidos elementos é o que se vê normalmente verificada nas relações jurídicas *lato sensu*. Todavia, pode ocorrer cisão entre o débito e a responsabilidade, na medida em que a dívida corresponde a um vínculo pessoal e a responsabilidade a um vínculo patrimonial: o devedor está obrigado, e seu patrimônio responde por tal obrigação. Dessa forma, poderá haver débito sem responsabilidade, *ex vi* da obrigação natural, e responsabilidade sem débito, como nas hipóteses de fiança.

Diferenciando contribuinte e responsável tributário, ensina Ricardo Lobo Torres que:

o contribuinte tem o débito (*debitum*, *Schuld*), que é o dever de prestação e a responsabilidade (*Haftung*), isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor (*obligatio*), enquanto o responsável tem a responsabilidade (*Haftung*) sem ter o débito (*Schuld*), pois ele paga o tributo por conta do contribuinte; b) a posição do contribuinte surge com a realização do fato gerador da obrigação tributária; a do responsável, com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade, que os alemães chamam de fato gerador da responsabilidade (*Haftungstatbestand*).⁶

Nesse compasso, temos que o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa natural ou jurídica obrigada, por lei, ao cumprimento da prestação tributária, principal ou acessória, esteja ou não em relação direta e pessoal com a situação que constitua respectivo fato gerador.

⁶ TORRES, op. cit., p. 231.

Assim, contribuinte é aquele que possui relação direta com o fato gerador. Responsável tributário, por seu turno, identifica-se como aquele que, mesmo não se caracterizando como contribuinte, isto é, sem relação pessoal e direta com a hipótese de incidência tributária caracterizada pelo fato gerador, tem um vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso em lei.

Identificada, pois, a distinção entre contribuinte e responsável tributário, urge perscrutar sobre as modalidades de responsabilidade tributária previstas em nosso ordenamento jurídico.

2 – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 – Considerações Gerais.

As disposições acerca da responsabilidade no Código Tributário Nacional para aqueles que não participam diretamente das circunstâncias positivadas na regra matriz da incidência tributária estão previstas entre os artigos 123, e de 128 a 138 do referido *codex*.

É necessário frisar que o Código Tributário Nacional não esgotou o tema na medida em que tratou sobre a responsabilidade tributária por substituição e por transferência. Nesse sentido, o artigo 128 do referido diploma legal identifica que:

a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Tal previsão indica as hipóteses de substituição que poderão ser instituídas pelas pessoas políticas por intermédio de lei ordinária.

Vê-se, portanto, que o Código Tributário Nacional atribui 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 ele.

Nesse sentido, cabe a lição de Aliomar Baleeiro:

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.⁷

⁷ BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p 737

Portanto, a sujeição passiva da relação intersubjetiva tributária poderá recair sobre o contribuinte ou sobre seu responsável tributário. O sujeito passivo será o contribuinte quando houver relação direta e pessoal com a situação formadora do respectivo fato gerador. Caso tal fato não ocorra, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária denomina-se responsável. Tanto em uma situação, quanto em outra, a sujeição passiva depende de expressa previsão legal.

2.2 – Modalidades de Responsabilidade

A responsabilidade tributária pode ser classificada como responsabilidade tributária por substituição ou responsabilidade tributária por transferência. Esta, por sua vez, subdivide-se em responsabilidade por sucessão, responsabilidade por solidariedade e responsabilidade de terceiros. Todavia, o Código Tributário Nacional sistematizou o arquétipo da responsabilidade tributária de outra forma: a responsabilidade por solidariedade prevista nas disposições ligadas à obrigação tributária (artigo 124 do Código Tributário Nacional), a responsabilidade tributária por sucessão (artigos de 130 a 133 do Código Tributário Nacional) e a responsabilidade tributária de terceiros (artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional) encontram previsão nas disposições afetas à responsabilidade do referido Código.

Em linhas gerais, a responsabilidade por transferência existe no momento da ocorrência do fato gerador, sendo apenas o contribuinte o obrigado ao pagamento do tributo. Todavia, sobrevindo fato posterior, a obrigação tributária de pagamento é transferida para uma pessoa estranha, sem relação com a ocorrência do fato gerador. Vale dizer que a lei considera um fato posterior à ocorrência do fato gerador e transfere para uma terceira pessoa (sucessores e terceiros) a obrigação tributária que até então pendia sobre o contribuinte. Há, no caso, modificação subjetiva na obrigação tributária originária.

Dessa forma, a denominação responsabilidade tributária “por transferência” se dá porque tal situação está vinculada a um evento posterior à ocorrência do fato gerador, transferindo-se, pois, a responsabilidade para outras pessoas.

Por seu turno, na responsabilidade por substituição, a lei fixa, expressamente, a terceira pessoa que ocupará o lugar do contribuinte desde a ocorrência do fato gerador. Essa pessoa é diferente daquela que possui relação pessoal e direta com a situação descrita em lei como fato gerador do tributo. Assim, quando a obrigação tributária nasce, já o faz em desfavor daquela pessoa denominada de substituto tributário ou responsável por substituição. Diferentemente da responsabilidade por transferência, na responsabilidade por substituição não há modificação subjetiva da obrigação tributária originária, porquanto o dever de pagar o tributo recai sobre terceira pessoa distinta daquela que praticou o fato gerador.

Conforme previsão legal, a substituição tributária implica o surgimento da obrigação tributária para o substituto em um momento divergente da efetiva ocorrência do fato gerador. Dessa forma, se a lei antecipa o surgimento da obrigação tributária, identifica-se o fenômeno da substituição tributária “progressiva” ou “para frente”. Em contrapartida, se a lei adiar o surgimento da obrigação tributária, presente estará o fenômeno da substituição tributária “regressiva” ou “para trás”.

É importante ressaltar que, tanto na substituição tributária “para frente”, quanto na substituição tributária “para trás”, o objetivo a ser atingido pela norma tributária é o mesmo: facilitar a atividade administrativa de fiscalização tributária, concentrando a cobrança no momento em que houver o menor número de sujeitos passivos.

A responsabilidade tributária por substituição “para trás” está presente nas situações em que as pessoas ocupantes das posições anteriores nas cadeias de produção e circulação são substituídas no dever de pagar o tributo por aquelas que ocupam as posições posteriores nessas mesmas cadeias.

A norma dispõe que a responsabilidade tributária incida nos estabelecimentos em que há maior concentração das etapas do ciclo da cadeia sucessiva. Todavia, em se tratando de tributos não-cumulativos (ICMS e IPI, por exemplo), há previsão no sentido de realizar o destacamento da substituição tributária, sem o recolhimento das exações, na saída dos produtos do

estabelecimento empresarial. O objetivo dessa substituição é facilitar a fiscalização da administração.

Situação diversa ocorre com a denominada responsabilidade tributária por substituição “para frente”, casos em que as pessoas ocupantes das posições posteriores das cadeias de produção e circulação são substituídas, no dever de pagar tributo, por aquelas que ocupam as posições anteriores nessas mesmas cadeias.

Presencia-se esse tipo de substituição nas cadeias de produção onde há concentração em determinada etapa e dispersão nas subseqüentes. É o caso típico da produção e distribuição de combustível nas refinarias.

Por sua vez, a modalidade da responsabilidade tributária por transferência, por solidariedade, decorre em virtude de lei. Nesse ponto, merece destaque a lição de João Luís Nogueira Matias:

Na forma de que requer o art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, a legislação que estabelecer normas sobre responsabilidade tributária deverá se revestir obrigatoriamente de lei complementar.
Tal exigência, penso, é estabelecida como uma garantia do contribuinte, ante a maior dificuldade do fisco em estabelecer padrões mais amplos de responsabilidade.⁸

O artigo 124 do Código Tributário Nacional prevê hipótese de solidariedade:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
II - as pessoas expressamente designadas por lei.
Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

A solidariedade passiva concede ao sujeito ativo da relação jurídico-tributária o direito de exigir o cumprimento da obrigação de um único devedor, de alguns ou de todos os devedores até a realização integral do valor objeto da obrigação tributária, não podendo tais sujeitos alegar a escusa do benefício de ordem contra o sujeito ativo da relação tributária.

⁸ MATIAS, J.L. Nogueira. Responsabilidade Tributária de Sócios no Mercosul. Belo Horizonte. Mandamentos. 2001, p. 73

A imputação da responsabilidade tributária aos sócios por dívidas da sociedade empresária, foco deste trabalho, insere-se na modalidade prevista pelo Código Tributário Nacional de responsabilidade de terceiros que, por sua vez, está contida na denominada responsabilidade por transferência.

Nesse sentido, após a análise das premissas iniciais sobre a relação jurídico-tributária, discute-se a responsabilidade tributária da sociedade empresária, em especial as sociedades limitadas, para, posteriormente, apresentar soluções acerca das indagações que envolvem a imputação das dívidas tributárias da sociedade empresária aos seus sócios, investigando os atos capazes de gerar tal responsabilidade, como o excesso de mandato, a violação à lei e ao contrato social, bem como a ausência de recolhimento das exações como ato ilícito e a dissolução irregular da sociedade empresária, justificando-se, ou não, a inclusão dos sócios no pólo passivo da ação executiva fiscal.

3 – IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA AOS SÓCIOS DA PESSOA JURÍDICA

O presente trabalho abordou, até o momento, os aspectos da obrigação tributária, sua relação intersubjetiva e a responsabilidade tributária. Doravante, o foco será a imputação propriamente dita da responsabilidade tributária aos sócios da pessoa jurídica, em especial a sociedade limitada.

A relação jurídica tributária nasce em razão de um acontecimento identificado e valorado pelo legislador como sendo manifestação de capacidade de contribuir. A descrição dos elementos desse acontecimento (fato imponível) é tarefa da norma tributária, que apresenta relevante importância no direito tributário.

A norma tributária apresenta, dentre outras, a função de estabelecer os sujeitos que participarão de forma direta ou indireta da relação jurídica tributária, ou seja, as pessoas que serão escolhidas para o cumprimento da obrigação tributária.

O sujeito passivo poderá ser a pessoa que responde por dívida própria em razão de manifestar capacidade contributiva (contribuinte, ou outra pessoa vinculada ao fato imponível que responde por dívida alheia como garante, ou em razão da prática de atos abusivos). Nesse sentido, nas relações tributárias envolvendo a sociedade empresária, contribuinte é a pessoa jurídica. Assim, essa pessoa é ao mesmo tempo sujeito passivo da obrigação tributária e responsável legal pelo seu adimplemento.

Entretanto, o legislador complementar estabeleceu hipóteses de “responsabilidade” no Código Tributário Nacional, com o objetivo de aumentar a possibilidade de arrecadação dos tributos, o que fez atribuir a terceiro a condição de sujeito passivo da obrigação, mesmo não tendo praticado o fato imponível.

A propósito, ensina Luciano Amaro:

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.⁹

Uma análise detida dos preceitos que disciplinam a “responsabilidade tributária” descritos no Código Tributário Nacional demonstra de maneira clara que, ao inserir tais regras no mencionado diploma legal, o legislador intentou resguardar o seu direito à percepção do tributo, elegendo pessoas que, por estarem relacionadas, ainda que indiretamente, à prática do fato gerador, passam a responder pelo recolhimento do tributo na hipótese de inadimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte ou destinatário constitucional tributário.

A desconsideração da personalidade jurídica da sociedade empresária pelo descumprimento das obrigações tributárias somente se admite, por imperativo legal, quando houver elementos fáticos suficientes que impossibilitem a responsabilidade do titular do débito.

Deve-se destacar este ponto: há dissociação entre o titular da obrigação e o titular da responsabilidade pela satisfação da obrigação, verdadeira substituição dos personagens, de forma que o substituto passa a responder no lugar do substituído.

Os órgãos da sociedade empresária, ou seja, o sócio, o diretor, o gerente ou o representante, são os mecanismos utilizados pela pessoa jurídica para a persecução e implementação do seu objeto social.

A imputação da responsabilidade tributária aos sócios por dívidas da sociedade empresária insere-se na modalidade prevista pelo Código Tributário Nacional de responsabilidade de terceiros que, por sua vez, está contida na denominada responsabilidade por transferência.

A propósito, são os dispositivos do Código Tributário Nacional que tratam da responsabilidade tributária por transferência, a saber:

⁹ AMARO, Luciano, Direito Tributário Brasileiro. São Paulo, 2006.

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

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

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

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

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

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

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

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

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

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (grifo meu).

A distinção entre os artigos mencionados reside no fato de que as pessoas indicadas no artigo 135 do Código Tributário Nacional atuam de forma irregular, violando a lei, o contrato social ou os estatutos. Sua responsabilidade aqui será pessoal, respondendo sozinho pelos seus atos, porquanto o contribuinte se apresenta como verdadeira vítima dos abusos praticados pelas pessoas indicadas no artigo de lei.

José Jayme de Macedo Oliveira, em comentários artigo 135 do Código Tributário Nacional, leciona:

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.¹⁰

Operando-se uma das hipóteses previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional, as pessoas nele indicadas tornam-se sujeitos passivos com dever jurídico de recolher o tributo em nome próprio, e não em nome do contribuinte, ressalvado o direito de regresso que, no entanto, é matéria atinente ao direito privado.

¹⁰ Oliveira, Jose Jayme de Macedo. Código Tributário Nacional: comentários, doutrina, jurisprudência.

A imputação da responsabilidade tributária aos sócios por dívidas da sociedade empresária encontra previsão expressa no inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional. Referido inciso especifica as circunstâncias em que diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado respondem pelos créditos tributários, principalmente quando estiverem diante de sociedades de responsabilidade limitada.

Tanto a doutrina, quanto a Jurisprudência, por muito tempo não caminharam juntas no tocante ao tema da responsabilidade dos sócios pelas dívidas da sociedade empresária, havendo, em certa época, entendimento em diversos tribunais do país no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária era causa suficiente para a responsabilização dos sócios pelas dívidas tributárias da pessoa jurídica, porquanto era compreendido como “infração à lei”.

Nesse sentido, merecem destaques alguns entendimentos acerca do tema inadimplemento e responsabilidade tributária:

Execução Fiscal - Embargos - Não recolhimento de tributo - Responsabilidade do Sócio. O não recolhimento do tributo caracteriza infração à lei, tornando as pessoas referidas no inciso III do art. 135 do CTN responsáveis, por substituição, pelas obrigações fiscais que tenham fato gerador contemporâneo ao seu gerenciamento.

(TJ/MG; processo nº1.0000.00.158982-9/000; Relator: AMILAR CAMPOS OLIVEIRA ; Data do Julgamento: 02/12/1999; Data da Publicação: 21/12/1999)

TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - COBRANÇA DE ICMS - DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA EXECUTADA - RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. O não recolhimento dos tributos nos prazos legais caracteriza, sem sombra de dúvida, infração legal, tornando as pessoas elencadas no art. 135, inciso III, do CTN, responsáveis pela obrigação tributária, sujeitos à execução fiscal.

(TJ/MG, processo nº 1.0000.00.255089-5/000; Relator: WANDER MAROTTA; Data do Julgamento: 03/06/2002; Data da Publicação: 20/08/2002)

Direito Tributário. Execução fiscal. Sócio-gerente. Responsabilidade. Autolancamento. Processo tributário. Desnecessidade. CDA. Presunção legal. Os sócios-gerentes são responsáveis pelas dívidas tributárias da empresa, constituindo infração à lei o não recolhimento do tributo a tempo e modo devidos. Inteligência do art. 135, III, do CTN. Configura-se prescindível a instauração do processo tributário administrativo nos casos de autolancamento ou lançamento por homologação. Nos termos da lei de regência, a CDA regularmente inscrita goza de presunção de liquidez e certeza que somente pode ser ilidida por prova inequívoca em sentido contrário cujo ônus da prova incumbe ao executado ou terceiro interessado, a teor do disposto no art. 3º da Lei nº 6.830/80.

Verifica-se das decisões do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que por algum tempo aquela Corte de Justiça professou o entendimento segundo o qual o simples inadimplemento tributário caracterizava a situação prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Semelhante entendimento era difundido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, bem como pelo Superior Tribunal de Justiça, a saber:

EXECUÇÃO FISCAL - RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS - ICMS - INCLUSÃO DO SÓCIO-GERENTE DA EMPRESA EXECUTADA NO PÓLO PASSIVO DA LIDE-EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE OPOSTA - ALEGADA ILEGITIMIDADE PASSIVA 'AD CAUSAM' - REJEIÇÃO -AGRAVO DE INSTRUMENTO - INVOCADA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DO SÓCIO PELO PAGAMENTO DA DÍVIDA - RETIRADA DA SOCIEDADE ANTES DE SUA DISSOLUÇÃO IRREGULAR - ARGUMENTO IMPROCEDENTE- FALTA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTOS NO PERÍODO EM QUE O AGRAVANTE ERA UM DOS SÓCIOS-GERENTES DA EMPRESA -ATO QUE CARACTERIZA, POR SI SÓ, INFRAÇÃO À LEI (ART. 135, III, CPC) DEFERIMENTO PARCIAL DA EXCEÇÃO, CONTUDO, TÃO-SOMENTE PARA EXCLUIR DA EXECUÇÃO A CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA ORIUNDA DE DÉBITO CONTRAÍDO POSTERIORMENTE À SAÍDA DO RECORRENTE DA SOCIEDADE - PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO.

(TJPR - 3ª C.Cível - AI 0136289-6 - Londrina - Rel.: Des. Ruy Fernando de Oliveira - Unânime - J. 25.03.2003)

AGRAVO DE INSTRUMENTO AÇÃO EXECUÇÃO FISCAL EMPRESA QUE ENCERROU SUAS ATIVIDADES, SEM QUITAR OS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS INDEFERIMENTO DE PEDIDO PARA INCLUSÃO DA SÓCIA-GERENTE NO PÓLO PASSIVO - RECURSO PROVIDO. Havendo fortes indícios de que a empresa devedora encerrou suas atividades sem efetuar o recolhimento dos tributos devidos, identificando o seu sócio-gerente, é de deferir-se a penhora nos bens deste, por tratar-se de responsável por substituição na obrigação tributária. Agravo provido.

(TJPR - 1ª C.Cível - AI 0149257-9 - Laranjeiras do Sul - Rel.: Des. Sérgio Rodrigues - Unânime - J. 17.08.2004)

TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DA EMPRESA. RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA DOS SÓCIOS-GERENTES. NO SISTEMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIO VIGENTE, O SÓCIO-GERENTE É RESPONSÁVEL - POR SUBSTITUIÇÃO - PELAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS RESULTANTES DE ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO A LEI OU CLAUSULAS DO CONTRATO SOCIAL (CTN, ART. 135). OBRIGAÇÃO ESSENCIAL A TODO ADMINISTRADOR E A OBSERVÂNCIA DO PAGAMENTO DOS TRIBUTOS, NO PRAZO CONSIGNADO NA LEGISLAÇÃO PERTINENTE. EM SE CUIDANDO, NO CASO, DE DÉBITO RELATIVO A ICMS, E DE PRESUMIR QUE OS GERENTES DA EMPRESA, EMBORA TENHAM RECEBIDO DOS CONSUMIDORES FINAIS ESSE IMPOSTO, NAS OPERAÇÕES REALIZADAS, RETARDARAM O RECOLHIMENTO AOS COFRES DA FAZENDA, COM EVIDENTE INFRAÇÃO A LEI, PORQUANTO A SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS CONSTITUI CRIME TIPIFICADO EM LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

E JURISPRUDÊNCIA ASSENTE NA CORTE QUE AS PESSOAS ENUMERADAS NO ART. 135, III, DO CTN, SÃO SUJEITOS PASSIVOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA (POR SUBSTITUIÇÃO), PODENDO SER CITADOS, COM A PENHORA DE SEUS BENS, AINDA QUE OS SEUS NOMES NÃO CONSTEM NO RESPECTIVO TÍTULO EXTRAJUDICIAL.

(STJ, REsp 68408 / RS; Relator Ministro DEMÓCRITO REINALDO; PRIMEIRA TURMA; Data do Julgamento 23/05/1996; DJ 24/06/1996 p. 22736)

EXECUÇÃO FISCAL - PENHORA DE BENS PARTICULARES DE SÓCIO-GERENTE - DESNECESSIDADE DE PREVIA APURAÇÃO DE RESPONSABILIDADE PESSOAL. INFRINGE A LEI O SÓCIO-GERENTE QUE DEIXA DE RECOLHER, TEMPESTIVAMENTE, OS TRIBUTOS DEVIDOS PELA FIRMA DEVEDORA E, COMO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO, PODE SER CITADO E TER SEUS BENS PARTICULARES PENHORADOS, MESMO QUE SEU NOME NÃO CONSTE DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. INEXIGIBILIDADE DE PREVIA APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE. RECURSO PROVIDO.

(STJ; REsp 14904 / MG; Relator Ministro GARCIA VIEIRA; PRIMEIRA TURMA; Data do Julgamento 04/12/1991; DJ 23/03/1992 p. 3437)

Atualmente, a tendência majoritária da Jurisprudência aponta no sentido de que o mero inadimplemento da obrigação tributária não é causa suficiente para a responsabilização dos sócios pelos débitos da sociedade empresária.

Vale dizer que a simples falta de recolhimento do tributo não é circunstância bastante para caracterizar a responsabilidade do acionista, do cotista ou mesmo do administrador. Há de se demonstrar de forma inequívoca a prática de ilícito tendente ao não-recolhimento do tributo.

Oportuno mencionar os ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coelho:

Em suma, o art. 135 retira a 'solidariedade' do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros. Isso ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (mala fides) contra aqueles que representam, 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.¹¹

Vê-se, portanto, a presença de uma das hipóteses previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional, que define que as pessoas indicadas tornam-se sujeitos passivos com dever jurídico de recolher o tributo em nome próprio, e não do contribuinte, ressalvado o direito de regresso que, no entanto, é matéria atinente ao

¹¹ COELHO, S. C. N. Comentários ao Código Tributário Nacional (coordenador Carlos Valder do Nascimento). 4ª ed. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1999. p. 319.

direito privado. É indiferente ao Direito Tributário se o responsável recorrerá ou não às vias ordinárias para reaver o tributo que pagou por determinação legal, relativo a fato imponível praticado por terceiro.

Todavia, o inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional indica critérios específicos e circunstâncias exatas em que diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado respondam pelos créditos tributários oriundos dos fatos geradores praticados pela pessoa jurídica, principalmente nos casos em que o contribuinte for sociedade empresária de responsabilidade limitada.

É muito importante esclarecer que o fato de alguém se tornar sócio de uma pessoa jurídica não implica sua responsabilidade tributária, situação cômoda para o detentor do crédito tributário.

Nesse sentido, ensina Hugo de Brito Machado:

a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade, nos termos do art. 135, III, do CTN, 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, se não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários. Também não basta ser diretor, ou gerente, ou representante. É preciso que o débito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.¹²

O próprio “Digesto” tributário, nos artigos já mencionados, não faz menção expressa ao sócio. Utiliza-se das categorias sociais de direção, gerência e representação na medida em que tais pessoas buscam assumir o encargo da administração, gerência e representação dos bens alheios ao seu patrimônio pessoal, devendo, pois, suportar as consequências dos atos eivados de excesso de poderes ou com infração à lei, contrato social ou estatuto.

A propósito, a direção, a gerência e a representação são órgãos da sociedade empresária, mecanismos utilizados pela pessoa jurídica para a persecução e implementação de seu objeto social. Nesse diapasão, seu exercício,

¹² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 18. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros.

por si só, não é suficiente para determinar a responsabilização tributária das pessoas indicadas no texto legal. A norma tributária deixa bem assentado seu sentido: é necessário que seja o ato praticado com excesso de poder ou infração à lei, contrato social e estatuto da sociedade empresária.

Nesse sentido, merece destaque a decisão do C. Superior Tribunal de Justiça acerca do tema:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. OFENSA AO ART. 557 DO CPC. INOCORRÊNCIA. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO CUJO NOME CONSTA DA CDA. HIPÓTESE QUE DIFERE DO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO.

1 (...)

2 (...)

3. Pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o sócio somente pode ser pessoalmente responsabilizado pelo inadimplemento da obrigação tributária da sociedade **se agiu dolosamente, com fraude ou excesso de poderes**.

4. A CDA é documento que goza de presunção de certeza e liquidez de todos os seus elementos: sujeitos, objeto devido, e quantitativo. Não pode o Judiciário limitar o alcance dessa presunção.

5. Decisão que vulnera o art. 3º da LEF, ao excluir da relação processual o sócio que figura na CDA, a quem incumbe provar que não agiu com dolo, má-fé ou excesso de poderes nos embargos à execução.

6. Hipótese que difere da situação em que o exequente litiga contra a pessoa jurídica e no curso da execução requer o seu redirecionamento ao sócio-gerente. Nesta circunstância, cabe ao exequente provar que o sócio-gerente agiu com dolo, má-fé ou excesso de poderes (grifo meu).

(REsp nº 1058642/RS, 2ª.T., 19.06.2008, Rel. MINISTRA ELIANA CALMON).

Vê-se, portando, no Direito posto, a necessidade de demonstração da prática de atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social e estatuto da sociedade empresária para a configuração da responsabilidade tributária em discussão.

3.1 – Excesso de poder, infração à lei ou contrato

Conforme visto anteriormente, não se pode imputar as dívidas tributárias aos sócios-gerentes, administradores ou representantes da sociedade empresária sem a prova de que tenham agido com excesso de poderes, ou infração à lei, contrato social ou estatutos da pessoa jurídica, porquanto o mero inadimplemento tributário do ente empresarial não é causa suficiente para a responsabilização tributária dessas pessoas.

Sendo assim, quando estaria caracterizado o excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto? A resposta a essa indagação reside nas situações fáticas do caso concreto em que se busca a responsabilização tributária dos terceiros mencionados no inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional, sem perder de vista que somente aquele que age em nome da sociedade empresária pode cometer infração à lei, contrato social, estatuto, ou praticar atos com excesso de poderes.

A fraude, o dolo, a má-fé, a prática de atos que exorbitem os poderes de gerência, administração e representação da sociedade empresária, podem caracterizar o denominado “excesso de poderes” ou infração à lei, contrato ou estatutos, desde que provado o desvirtuamento dos mecanismos utilizados pela pessoa jurídica, por intermédio de seus órgãos, para a persecução e implementação do seu objeto social.

A corroborar esse entendimento, encontramos as disposições contidas no artigo 16 do Decreto nº 3.708/1919, bem como no artigo 158 da Lei nº 6.404/1976 – Lei das Sociedades Anônimas para os atos caracterizados como “ultra vires” praticados pelos administradores, gerentes e representantes das referidas sociedades empresárias. Não se pode perder de vista que o Decreto nº 3.708/1919 fora revogado pelo Código Civil de 2002. Referida previsão consta do artigo 1.080 do novel Código Civil.

Acerca do excesso de poder, infração à lei ou contrato, é o atual entendimento do C. Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. CONTROVÉRSIA SOBRE A POSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DO SÓCIO NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUPOSTA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INADMISSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. DESPROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

1. É pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adota, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia, conforme ocorreu no acórdão em exame, não se podendo cogitar de sua nulidade.

2. É firme a orientação desta Corte no sentido de não ser possível a inclusão de diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica no pólo passivo da

execução fiscal, quando não estiver configurada a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, ou, ainda, a dissolução irregular da sociedade.

A simples falta de pagamento do tributo associada à inexistência de bens penhoráveis no patrimônio da devedora, por si só, não enseja a responsabilidade do sócio, tendo em vista que a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, não é objetiva.

3. A Primeira Seção, na assentada do dia 11 de março de 2009, ao julgar o REsp 1.101.728/SP (Rel. Min. Teori Albino Zavascki), mediante a utilização da nova metodologia de julgamento de recursos repetitivos, prevista no art. 543-C do Código de Processo Civil (introduzido pela Lei 11.672/2008), referendou o posicionamento já reiteradamente adotado no âmbito das Primeira e Segunda Turmas no sentido de que "a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária dos sócios, prevista no art. 135 do CTN".

4. No caso dos autos, não há como ilidir a conclusão da instância ordinária acerca da inexistência de provas acerca da existência de dissolução irregular da sociedade comercial (fl. 59). Assim, é inviável o reexame de matéria fática em sede de recurso especial (Súmula 7/STJ).

5. Em casos tais, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu que "a cognição acerca da ocorrência ou não da dissolução irregular da sociedade importa no reexame do conjunto fático-probatório da causa, o que não se admite em sede de recurso especial", tendo em vista a circunstância obstativa decorrente do disposto na Súmula 7 desta Corte (REsp 652.483/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 21.9.2006).

6. Recurso especial desprovido.

(REsp 1069260 / SC; Relatora Ministra DENISE ARRUDA; PRIMEIRA TURMA; DJe 24/06/2009)

3.2 – A dissolução irregular da sociedade

Nas sociedades empresariais, é o patrimônio da pessoa jurídica responsável integralmente pelas obrigações contraídas, dívidas sociais e demais comprometimentos afetos à realização dos negócios jurídicos. Tanto é assim que, nas sociedades anônimas, a responsabilidade dos sócios, participantes ou acionistas limita-se ao montante das ações por eles subscritas ou adquiridas, conforme incisos I e II do artigo 158 da Lei 6.404/76. Situação semelhante ocorre com as sociedades por quotas de responsabilidade limitada, *ex vi* do artigo 1.052 do Código Civil em vigor.

Em matéria tributária incumbe à sociedade empresária a responsabilidade pelo recolhimento integral dos tributos devidos, e as conseqüências do inadimplemento da obrigação tributária somente podem ser imputadas à própria pessoa jurídica. Dessa forma, é possível que o inadimplemento tributário decorra da

mera ausência de recursos para pagar tributos. Em tal situação não se pode atribuir a responsabilidade pessoal aos sócios pela falta de pagamento dos tributos.

Nesse sentido, é pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - ICMS - EXECUÇÃO FISCAL - REDIRECIONAMENTO - SÓCIOS DE SOCIEDADE POR QUOTAS - RESPONSABILIDADE SOCIETÁRIA - ART. 135, III, CTN.

(...)

II - Os sócios da sociedade de responsabilidade por cotas não respondem objetivamente pela dívida fiscal apurada em período contemporâneo a sua gestão, pelo simples fato da sociedade não recolher a contento o tributo devido, visto que, o não cumprimento da obrigação principal, sem dolo ou fraude, apenas representa mora da empresa contribuinte e não "infração legal" deflagradora da responsabilidade pessoal e direta do sócio da empresa.

III - Não comprovado os pressupostos para a responsabilidade solidária do sócio da sociedade de responsabilidade limitada há que se primeiro verificar a capacidade societária para solver o débito fiscal, para só então, supletivamente, alcançar seus bens.

IV - Recurso Especial a que se dá provimento.

(STJ, 2ª Turma, REsp 121021/PR, rel. Min. Nancy Andrighi, DJ 11/09/2000, p. 235)

Caso o ente empresarial não disponha de patrimônio para a satisfação das obrigações tributárias, não se pode exigir o cumprimento de tal obrigação com o patrimônio daqueles que integram seu quadro social quando cumpridores de seus deveres sociais.

Sobre o tema, leciona José Eduardo Soares de Melo:

"Considerando o estatuído no art. 135 do CTN configura-se a existência de uma teoria do superamento da personalidade jurídica, que se positiva nos casos de abuso de direito, em que os sócios, mediante atuação dolosa, cometem fraudes a credores e manifesta violação a prescrições legais.

É evidente que não basta o mero descumprimento de uma obrigação, ou inadimplemento a um dever (trabalhista, comercial ou fiscal), até mesmo compreensível devido às gestões e dificuldades empresariais. Só se deve desconsiderar a personalidade jurídica para o fim de ser responsabilizado patrimonialmente o verdadeiro autor da fraude, tornando-se necessária a transposição da pessoa jurídica para este instituto.

É compreensível que o princípio da personalidade jurídica da empresa não pode servir para fins contrários ao Direito, de modo a consagrar-se a simulação, o abuso de direito. A teoria em causa não tem por irredutível escopo anular a personalidade da sociedade de forma total, mas somente desconstituir a figura societária no que concerne às pessoas que a integram, mediante a declaração de ineficácia para efeitos determinados e precisos.¹³

¹³ Melo, J. E. Soares de. Curso de Direito Tributário. Dialética. São Paulo. 1997. pág.190.

Todavia, como a sociedade empresária regular nasce com o registro de seus estatutos no órgão competente, deverá promover sua extinção nos termos e condições indicados na legislação de regência. Não havendo regular liquidação da sociedade empresária, seus administradores poderão ser responsabilizados pelas dívidas tributárias.

Vale dizer que, se houver a liquidação irregular da sociedade empresária sem a existência de patrimônio suficiente para suportar as obrigações tributárias, a responsabilidade tributária do “sócio-administrador” ocorrerá se demonstrado que o patrimônio da pessoa jurídica fora conduzido irregularmente em proveito daqueles que integravam o quadro societário.

A jurisprudência não afasta a possibilidade de responsabilização dos sócios na hipótese de dissolução irregular da sociedade empresária. Confira-se:

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO-CARACTERIZADA. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO CUJO NOME CONSTA NA CDA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. NÃO-CABIMENTO.

1. Não houve omissão, contradição ou obscuridade no acórdão recorrido. O Tribunal de origem apreciou de forma completa e fundamentada as questões necessárias ao deslinde da controvérsia, notadamente quanto à necessidade de dilação probatória, a suposta supressão de instância e o fato de que o nome do sócio consta na CDA.

2. Não houve supressão de instância. Embora o Juiz a quo tenha “não-conhecido” da exceção de pré-executividade, o fundamento da decisão agravada não foi pelo seu simples não-cabimento no processo de execução fiscal, mas pela necessidade de dilação probatória para se afastar a legitimidade do sócio que consta da CDA. O Tribunal de origem, por sua vez, afastou a legitimidade do sócio, pois não havia prova das hipóteses do art. 135 do CTN. Ou seja, ambas as instâncias trataram das mesmas questões. Não havia, portanto, necessidade de retorno dos autos à origem.

3. Embora o nome do sócio conste da CDA, a execução foi proposta somente contra a pessoa jurídica. Nesse caso, o ônus da prova de inexistência de dissolução irregular, infração a lei, contrato social ou estatuto cabe ao sócio, via embargos do devedor, por exigir dilação probatória.

4. Recurso especial provido (grifo meu).

(STJ; REsp 760271 / PR; Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES; SEGUNDA TURMA; DJe 07/11/2008)

AGRAVO DE INSTRUMENTO – EXECUÇÃO FISCAL – INCLUSÃO DE SÓCIO – LEGITIMAÇÃO PASSIVA – INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 135, INCISO III, DO CTN.

1. Cabível a interposição do agravo por instrumento, nos termos da Lei nº 11.187/05, considerando tratar-se de decisão proferida em execução fiscal

2. Dispõe o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional que os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas são pessoalmente responsáveis

pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de Lei.

3. Gestão com excesso de poderes ou infração à Lei ou contrato, é a gestão fraudulenta com intuito de lesar o credor tributário deliberadamente, ou a dissolução irregular da sociedade, sem a devida quitação dos tributos pelos representantes legais da empresa.

4. Da análise dos documentos constantes dos autos, verifica-se que a sociedade foi dissolvida irregularmente, pois não foi encontrada no endereço constante do cadastro nacional de pessoas jurídicas, nem noticiou a continuidade de suas atividades em qualquer outro endereço, além de estar em situação "ativa não regular" perante o referido cadastro.

5. Autorizada a desconsideração da pessoa jurídica e a conseqüente substituição da responsabilidade tributária, impondo-se a inclusão do representante legal no pólo passivo da execução fiscal. Precedentes do STJ e desta turma julgadora. 6. Agravo de instrumento a que se dá provimento (grifo meu).

(TRF 3ª R. – AG 2006.03.00.087449-8 – 6ª T. – Rel. Des. Fed. Lazarano Neto – DJU 23.04.2007 – p. 288)

Dessa forma, havendo dissolução irregular da sociedade empresária, demonstrada em Juízo a pedido do credor, por meio de todas as provas admitidas em Direito, em concurso com os outros requisitos já dissecados neste estudo, apresenta-se, portanto, outra hipótese para a imputação da responsabilidade tributária aos sócios-diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica.

3.3 – Limites da responsabilidade do sócio.

A imputação da responsabilidade tributária aos sócios por dívidas da sociedade empresária encontra previsão expressa no inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

É muito importante esclarecer que o simples fato de alguém se tornar sócio de uma pessoa jurídica não implica sua responsabilidade tributária por dívidas da sociedade empresária, situação cômoda para o detentor do crédito tributário

Todavia, presente uma das hipóteses previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional, as pessoas indicadas no dispositivo legal tornam-se sujeitos passivos com dever jurídico de recolher o tributo em nome próprio, e não em nome do contribuinte, ressalvado o direito de regresso que, no entanto, é matéria atinente ao direito privado.

Referido artigo especifica as circunstâncias em que diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado respondem pelos créditos tributários.

Quanto ao sócio não-administrador, cotista ou acionista, não é admissível sua responsabilização objetiva, uma vez que, não tendo autonomia para decidir quanto ao recolhimento de tributos, as consequências do inadimplemento, por ato doloso ou culposos, não lhe alcançam.

No que se refere à sociedade por cotas de responsabilidade limitada, os bens pessoais do sócio-cotista podem responder pelos débitos da pessoa jurídica em uma única hipótese: a de não-integralização do capital social. A responsabilização pessoal do sócio-cotista só é admissível até o montante do capital subscrito e não integralizado.

E o sócio-administrador – gerente, diretor ou representante da sociedade empresária? Quais os limites de sua responsabilidade?

O “sócio-administrador” assume o encargo da administração, gerência e representação dos bens alheios ao seu patrimônio pessoal. Nesse sentido, como já visto, merece suportar com o seu patrimônio as consequências dos atos eivados de excesso de poderes ou com infração à lei, contrato social ou estatuto.

Identificada a qualidade daqueles que integram o quadro social da pessoa jurídica, deve-se, contudo, perscrutar acerca da época da ocorrência dos fatos geradores, porquanto a responsabilização dos sócios pelas dívidas tributárias da pessoa jurídica está jungida à contemporaneidade do exercício da gerência, direção ou representação da sociedade empresária e da época da ocorrência dos fatos geradores praticados pelo ente empresarial.

Sobre o tema, é o atual entendimento do C. Superior Tribunal de Justiça:

RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. POSSIBILIDADE. DESNECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. PROVAS PRÉ-CONSTITUÍDAS SUFICIENTES. SÚMULA 7/STJ.

SÓCIOS. RESPONSABILIDADE VINCULADA AO EXERCÍCIO DE GERÊNCIA OU ATO DE GESTÃO. LEI 8.620/93. PREENCHIMENTO DAS CONDIÇÕES PREVISTAS NO ART. 135 DO CTN. RECURSO DESPROVIDO.

1. Não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega prestação jurisdicional, o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.

2. É cabível, em sede de execução fiscal, exceção de pré-executividade nos casos em que o reconhecimento da nulidade do título puder ser verificado de plano, bem assim quanto às questões de ordem pública, como aquelas pertinentes aos pressupostos processuais e às condições da ação, desde que não seja necessária dilação probatória.

3. Na hipótese dos autos, o Tribunal de origem, analisando o contexto fático-probatório, concluiu que as provas constantes dos autos são suficientes para se verificar a ilegitimidade da parte para figurar no pólo passivo da execução fiscal. Assim, não cabe a esta Corte Superior, em função da Súmula 7/STJ, avaliar se as provas pré-constituídas são suficientes ou não para afastar a referida legitimidade.

4. Segundo o disposto no art. 135, III, do CTN, os sócios somente podem ser responsabilizados pelas dívidas tributárias da empresa quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. Precedentes.

5. A Primeira Seção desta Corte de Justiça, no julgamento do REsp 717.717/SP, de relatoria do Ministro José Delgado, consagrou o entendimento de que, mesmo em se tratando de débitos com a Seguridade Social (Lei 8.620/93), "a responsabilidade pessoal dos sócios das sociedades por quotas de responsabilidade limitada" somente "existe quando presentes as condições estabelecidas no art. 135, III, do CTN" (REsp 833.977/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 30.6.2006).

6. Recurso especial desprovido (grifo meu).

(Resp nº 640.155/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ 24/05/2007, p. 311)

Nesse compasso, três situações fáticas podem ocorrer:

- a) fatos geradores anteriores à administração do sócio;
- b) fatos geradores na constância da administração do sócio;
- c) fatos geradores posteriores à administração do sócio – retirada do sócio.

Na primeira hipótese, o sócio não poderá ser responsabilizado por dívidas tributárias da pessoa jurídica, porquanto não participou da gerência, administração ou representação da sociedade empresária.

Na segunda situação, o sócio-administrador é responsável pelas dívidas tributárias da pessoa jurídica, à medida que sua responsabilização deve ser aferida à contemporaneidade do exercício da gerência, direção ou representação da sociedade empresária e da época da ocorrência dos fatos geradores praticados pelo ente empresarial.

Na última hipótese, por fim, não poderá haver a responsabilidade pessoal do sócio-administrador, porquanto não houve participação específica na má gestão das obrigações tributárias, por ter se retirado da sociedade empresária antes da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária.

No tocante à responsabilidade tributária do administrador não-sócio, o Código Civil de 2002 permite que a administração das sociedades possa ser desempenhada por um dos sócios ou por pessoa estranha à sociedade que receba tal incumbência.

Entretanto, o artigo 47 do Código Civil indica que a pessoa jurídica está obrigada a arcar com as conseqüências dos atos praticados por seus administradores, os quais só responderão pessoalmente quando excederem os limites dos poderes que lhe forem outorgados.

Não apenas o mencionado artigo 47 fundamenta a responsabilização pessoal do administrador quando agir contra disposição expressa de lei, contrato social ou estatuto, mas também, em função da “teoria da aparência”, resguardado o direito de regresso, que obriga a sociedade empresária a responder perante terceiros pelos atos praticados pelo administrador.

Em matéria tributária, todavia, a responsabilização pessoal do administrador não-sócio pelo inadimplemento das obrigações tributárias da sociedade empresária deve ser compreendida nos mesmos termos da responsabilização tributária pessoal do sócio-administrador, ou seja, deverá suportar com o seu patrimônio as conseqüências da prática dos atos eivados de excesso de poderes ou com infração à lei, contrato social ou estatuto, em concurso com a contemporaneidade do exercício da gerência, direção ou representação da sociedade empresária e da época da ocorrência dos fatos geradores praticados pelo ente empresarial.

CONCLUSÃO

Este trabalho teve por objetivo o estudo da imputação da responsabilidade tributária aos sócios por dívidas da sociedade empresária sob o enfoque do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

Vimos que a relação jurídica tributária nasce em razão de um acontecimento identificado e valorado pelo legislador como sendo manifestação de capacidade de contribuir. A descrição dos elementos desse acontecimento (fato imponível) é tarefa da norma tributária, que apresenta relevante importância no direito tributário.

A norma tributária apresenta, dentre outras, a função de estabelecer os sujeitos que participarão de forma direta ou indireta da relação jurídica tributária, ou seja, as pessoas que serão escolhidas para o cumprimento da obrigação tributária.

O Estado, como organização política, utiliza-se das mais diversas formas de amealhar recursos e receitas. Dentre elas, a principal é a exigência de tributos, em geral daquele que pratica o fato imponível, vale dizer: o contribuinte.

Todavia, as pessoas políticas passaram a utilizar com frequência mecanismos para o atrelamento de responsabilidade pela falta de cumprimento das obrigações tributárias por parte da pessoa jurídica à pessoa distinta da relação jurídica obrigacional.

Os órgãos da sociedade empresária, o diretor, o gerente ou o representante, são os mecanismos utilizados pela pessoa jurídica para a persecução e implementação do seu objeto social.

A imputação da responsabilidade tributária aos sócios por dívidas da sociedade empresária insere-se na modalidade prevista pelo Código Tributário

Nacional de responsabilidade de terceiros que, por sua vez, está contida na denominada responsabilidade por transferência.

A desconsideração da personalidade jurídica da sociedade empresária pelo descumprimento das obrigações tributárias somente se admite, por imperativo legal, quando houver elementos fáticos suficientes que impossibilitem a responsabilidade do titular do débito tributário.

Com esse espírito, identificou-se que a simples presunção de que o inadimplemento da obrigação tributária como motivo plausível para justificar a responsabilização tributária pessoal do sócio da pessoa jurídica afronta os limites legais expostos no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional.

O mencionado dispositivo legal não encerra a teoria da desconsideração da personalidade jurídica. Apenas trata da responsabilidade pessoal daqueles que representam a pessoa jurídica quando agem com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

É muito importante esclarecer que o simples fato de alguém se tornar sócio de uma pessoa jurídica não implica sua responsabilidade tributária, situação cômoda para o detentor do crédito tributário

Por isso, não se pode imputar as dívidas tributárias aos sócios-gerentes, administradores ou representantes da sociedade empresária sem a prova de que tenham agido com excesso de poderes, ou infração à lei, contrato social ou estatutos da pessoa jurídica, porquanto o mero inadimplemento tributário do ente empresarial não é causa suficiente para a responsabilização tributária dessas pessoas.

A fraude, o dolo, a má-fé, a sonegação fiscal no cumprimento das mais variadas obrigações tributárias podem caracterizar o denominado “excesso de poderes ou infração à lei, contrato ou estatutos, desde que provado o desvirtuamento dos mecanismos utilizados pela pessoa jurídica, por intermédio de seus órgãos, para a persecução e implementação do seu objeto social.

Portanto, presente uma das hipóteses previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional, as pessoas indicadas no referido dispositivo legal tornam-se sujeitos passivos com dever jurídico de recolher o tributo em nome próprio, e não em nome do contribuinte (sociedade empresária), ressalvado o direito de regresso que, no entanto, é matéria atinente ao direito privado.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. **Código Civil Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____. **Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____. **Código de Processo Civil**. São Paulo: Saraiva, 2008.
- AMARO, Luciano, **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo, 2006.
- BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro. Forense, 2005.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- FREITAS, Vladimir Passos de. **Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo**. 2 ed. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 2004.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, 1980.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros.
- MATIAS, J.L. Nogueira. **Responsabilidade Tributária de Sócios no Mercosul**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.
- MELO, J. E. Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro; São Paulo; Recife: Renovar, 2006.

SILVA NETO, José Francisco da. **Apontamentos de Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

XAVIER, Alberto: **Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1996.

SILVA, De Plácido. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1996.

OLIVEIRA, Jose Jayme de Macedo. **Código Tributário Nacional: Comentários, Doutrina, Jurisprudência**

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **REsp 68408/RS**. Relator Ministro DEMÓCRITO REINALDO. PRIMEIRA TURMA. DJ 24/06/1996.

_____ **REsp 14904/MG**. Relator Ministro GARCIA VIEIRA. PRIMEIRA TURMA. DJ 23/03/1992.

_____ **Resp 1058642/RS**. Relatora MINISTRA ELIANA CALMON. SEGUNDA TURMA. DJ 19.06.2008.

_____ **REsp 1069260/SC**. Relatora Ministra DENISE ARRUDA. PRIMEIRA TURMA. DJe 24/06/2009.

_____ **REsp 121021/PR**. Relatora Ministra NANCY ANDRIGHI. SEGUNDA TURMA. DJ 11/09/2000.

_____ **REsp 760271/PR**. Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. SEGUNDA TURMA. DJe 07/11/2008.

_____ **REsp 640155/RJ**. Relatora Ministra DENISE ARRUDA. PRIMEIRA TURMA. DJ 24/05/2007.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. **AG 2006.03.00.087449-8.**
Relator Desembargador Federal Lazarano Neto. SEXTA TURMA. DJU 23.04.2007.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS. **Processo nº 1.0000.00.158982-9/000** Relator Desembargador AMILAR CAMPOS OLIVEIRA. DJ 21/12/1999.

Processo nº 1.0000.00.255089-5/000. Relator Desembargador WANDER MAROTTA. DJ 20/08/2002.

Processo nº 1.0000.00.197222-3/000. Relator Desembargador CÉLIO CÉSAR PADUANI. DJ 20/11/2001.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARANÁ. **AI 0136289-6/Londrina.**
Relator Desembargador Ruy Fernando de Oliveira. Julgamento 25.03.2003.

AI 0149257-9/Laranjeiras do Sul. Relator Desembargador Sérgio Rodrigues. Julgamento 17.08.2004.