

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

TATIANA FONSECA MACHADO

RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-ADMINISTRADOR CONFORME ARTIGO 135, III
DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

São Paulo
2019

TATIANA FONSECA MACHADO

Trabalho de Graduação
Interdisciplinar apresentado como
requisito para obtenção do título de
Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

ORIENTADORA: PROF. DRA. FULVIA HELENA DE GIOIA

São Paulo
2019

TATIANA FONSECA MACHADO

RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-ADMINISTRADOR CONFORME ARTIGO 135, III
DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Trabalho de Graduação
Interdisciplinar apresentado como
requisito para obtenção do título de
Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador(a):

Examinador(a):

Examinador(a):

RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-ADMINISTRADOR CONFORME ARTIGO 135, III DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Tatiana Fonseca Machado

Resumo: O presente artigo objetiva analisar sob a inteligência do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional as circunstâncias em que os sócios, na qualidade de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica, serão responsabilizados tributariamente em uma demanda fiscal. Posteriormente, verificar-se-á que a responsabilização do representante não poderá ocorrer sem a profunda análise da conduta praticada pelo sujeito, motivo pelo qual é necessário demonstrar que o redirecionamento da ação executiva é baseado em um conjunto fático-probatório que visa comprovar atos dolosos praticados com “*excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*”. Por fim, citar-se-á as limitações dadas pelo posicionamento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça.

Palavras-Chave: Direito Tributário. Responsabilidade. Sócios-Administradores. Artigo 135, inciso III do CTN.

Abstract: The present article aims to analyze the circumstances which the managing partners, in the quality of directors, managers or representatives of the company will be held responsible for tax matters from the perspective of the article 135, item III of the Tax Code. Subsequently, it shall be noted that the accountability of the person who represents de company will not be able to occur without the deep analysis of the subject’s behavior, why it is necessary to demonstrate that the enforcement of the debt on the company’s partners is based in set of evidence which aims to prove intentional malicious acts practice with exceeded powers or violation of applicable law, including corporate acts and company’s statutes. Lastly, the limitations given by the jurisprudential positioning of the Superior Court Tribunal will be mentioned.

Keywords: Tax Law. Responsibility. Directors. Article 135, item III of the Tax Code.

Sumário: 1. Introdução. 2. Sujeição Passiva. 3. Responsabilidade tributária. 3.1. Responsabilidade de terceiros conforme artigo 134 do CTN. 3.2. responsabilidade tributária de sócio administrador conforme artigo 135 do CTN. 3.3. Das súmulas nºs 430 e 435 do superior tribunal de justiça. 4. A apuração da responsabilidade tributária e o ônus da prova. 4.1. Da imprescindibilidade do dolo. 4.2. Análise dos atos geradores da responsabilidade pessoal do

artigo 135 do CTN. 4.3. Excesso de poderes. 4.4. Infração de lei. 4.5. Infração ao Contrato Social ou Estatuto Social. 4.6. Do inadimplemento ou falta de pagamento de tributo. 5. Conclusão. 6. Referências.

1 Introdução

O presente artigo propõe abordar o tema da responsabilização tributária de sócios administradores, com ênfase no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

O aprofundamento dessa temática é de grande importância para o cenário empresarial, uma vez que compreende desde as pequenas empresas até as grandes redes societárias, e sua abordagem justifica-se para melhor compreensão da amplitude da responsabilidade pessoal de sócios investidores, empreendedores e outros participantes do âmbito da sociedade.

O fato é que a responsabilização tributária de “*diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*”, conforme aduz o artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, deve atender os requisitos legais para sua aplicação, a fim de assegurar principalmente os princípios da segurança jurídica, da ampla defesa e do contraditório, bem como garantir a fomentação da atividade empresarial.

Nesse contexto, o presente artigo ocupa-se das principais questões julgadas sobre o tema, e também, acerca dos limites impostos pelo Superior Tribunal de Justiça.

2 Sujeição Passiva

A obrigação tributária é o elo jurídico entre dois sujeitos, sendo eles o Sujeito Ativo e o Sujeito Passivo, definidos nos artigos 119, 121 e 122 do Código Tributário Nacional¹.

A Constituição Federal determinou, expressamente, que cabe à lei complementar

¹ **BRASIL. 1966.** Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Planalto*. [Online] 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. (“CTN”)

Art. 119. “*Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.*”

Art. 120. “*Salvo disposição de lei em contrário, a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, subroga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor a sua própria.*”

Art. 121. “*Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*”

apontar as pessoas as quais podem responder como sujeito passivo em uma obrigação tributária, motivo pelo qual o CTN trata sobre o assunto.

O sujeito passivo, foco do presente artigo, é identificável após a ocorrência do fato gerador e conseqüente surgimento da obrigação tributária. Este poderá ser pessoa física ou jurídica, e estará obrigada, por lei, ao cumprimento da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, estando ou não inserida direta e pessoalmente ao fato gerador.

A definição de sujeito passivo é dada com inteligência por Renata Helena Costa²:

Sujeito passivo tributário é, assim, a pessoa física ou jurídica, que detém aptidão para figurar no polo passivo de relação jurídica dessa natureza, em qualquer das suas modalidades. Em sentido amplo, é aquele a quem incumbe o cumprimento da prestação de natureza fiscal, seja o pagamento de tributo, seja um comportamento positivo ou negativo, estatuído no interesse da arrecadação tributária. Ainda, qualifica-se como sujeito passivo tributário aquele a quem, na relação jurídica sancionatória, foi imposta a penalidade.

E, ainda, por Paulo de Barros³:

[...] a pessoa de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.

O artigo 121 do CTN outrora mencionado indica o sujeito passivo da obrigação tributária principal e acessória e, também, diferencia as figuras do contribuinte e do responsável.

Conforme inteligência encontrada no CTN, o sujeito passivo da obrigação tributária principal é aquele que por lei obriga-se a pagar quantia em pecúnia, ou seja, aquele que possui obrigação de pagar valor em favor do respectivo sujeito ativo.

Sobre sujeito passivo da obrigação acessória expõe Hugo de Brito Machado⁴:

[...] é a pessoa à qual a legislação tributária atribui deveres diversos do dever de pagar. [...] Qualquer dever diverso do pagamento atribuído pela legislação tributária a qualquer pessoa, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos, é obrigação acessória, na linguagem do Código Tributário Nacional.

Sacha Calmon complementa que:

O sujeito passivo é denominado pelo CTN de contribuinte quando realiza, ele

² COSTA, Regina Helena. 2015. *Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional*. 5ª ed. São Paulo : Saraiva, 2015. p. 214

³ CARVALHO, Paulo de Barros. 2005. *Curso de Direito Tributário*. 17ª ed. São Paulo : Saraiva, 2005. p. 304.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. 2003. *Curso de Direito Tributário*. 9ª ed. Fortaleza : Malheiros, 2003. p. 126

próprio o fato gerador da obrigação, e de responsável quando, não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo⁵.

O sujeito passivo da obrigação tributária principal quando em uma relação pessoal e direta com a ocorrência do fato gerador será chamado de contribuinte (sujeito passivo direto) e, de responsável (sujeito passivo indireto) caso sua obrigação decorra de lei.

Usualmente, o contribuinte é aquele que realiza a situação fática descrita na hipótese de incidência de algum tributo e, no mais, aquele que tirou proveito econômico do fato jurídico relacionado.

Já o responsável é em regra um terceiro em relação ao fato jurídico, que por força de lei é eleito para responder pelo pagamento do respectivo tributo.

Tem-se então que a sujeição passiva de uma obrigação tributária poderá contar tanto com a pessoa do contribuinte (sujeito passivo direto) quanto com a do responsável (sujeito passivo indireto), se houver expressa disposição legal.

A doutrina convencional denomina sujeição passiva tributária indireta como aquela composta pelas figuras do responsável tributário *stricto sensu* e do substituto tributário.

A responsabilidade tributária do sujeito passivo indireto vem disciplinada nos artigos 128 e 134 a 138 do CTN. Neste sentido a disposição geral contida no artigo 128:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, 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.

O artigo deixa claro, inicialmente, o respeito ao princípio da legalidade tributária, haja vista que o terceiro que responderá pela obrigação tributária deverá ser apontado por lei complementar, conforme indica o artigo 146, III, inciso b da Constituição Federal.

Ainda, limita-se a indicação do terceiro responsável para aquele sujeito vinculado indiretamente ao fato descrito na hipótese de incidência tributária, seguindo o Princípio da Razoabilidade.

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. 2006. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 2006. p. 683.

3 Responsabilidade Tributária

Conforme mencionado, admite-se aduzir que responsabilidade tributária é a situação pelo qual o dever de pagar o tributo nasce para o contribuinte, mas, por ocorrência de fato superveniente previsto na norma que institui a responsabilidade tributária, recai para terceira pessoa.

O Código Tributário Nacional divide a responsabilidade tributária em “*dos sucessores*”, “*de terceiros*” e “*por infrações*”. A primeira hipótese elenca determinações legais em que os sucessores podem responder pelo débito tributário, em decorrência de um fato gerador anterior à sucessão. A responsabilidade de terceiros, foco do presente artigo, será melhor aduzida adiante, momento em que se analisará especificamente a responsabilidade advinda do artigo 135 do diploma legal. Já a responsabilidade por infrações decorre da prática de infrações fiscais, na qual não se adota a intenção do agente em realizar tal ação.

Já a doutrina classifica a responsabilidade tributária através das espécies “*por transferência*” e “*por substituição*”, que são respectivamente, aquela ocorrida quando se transfere ao responsável a obrigação de outrem que foi retirado do polo passivo, e aquela em que a lei tributária atribui o dever jurídico de pagar o tributo a pessoa diversa daquela que dá origem ao fato gerador, mas que com ela possui vínculo jurídico, assumindo, assim, a condição de contribuinte.

A responsabilidade por substituição pode ocorrer de duas formas: “*para frente*” ou “*para trás*”, sendo que a primeira hipótese é aquela à qual a lei impõe a responsabilidade de pagar antes da ocorrência do fato gerador, ou seja, há a ocorrência de um fato gerador presumido.

Já na substituição tributária “*para trás*” verifica-se a ocorrência do adiamento do recolhimento de determinado tributo com relação ao momento pretérito em que ocorre o fato gerador, sendo que neste caso o contribuinte recolherá o valor relativo à sua operação e à operação anterior.

Nesta seara, o CTN indica as modalidades de responsabilidade tributária, no qual determina-se a sujeição passiva indireta por sucessão (artigos 129 ao 133 do CTN), que motivado pela determinação legal faz com que terceiro assumo o ônus tributário que deveria suportar o contribuinte, e a responsabilidade de terceiros (artigos 134 e 135 do CTN), foco do

presente artigo.

3.1 Responsabilidade de terceiros conforme o artigo 134 do CTN

A responsabilidade tributária de terceiros está prevista tanto no artigo 134 quanto no 135 do CTN – foco do presente artigo, contudo, os dispositivos são completamente distintos, pois o primeiro enquadra meras ações/omissões realizadas por possíveis responsáveis, enquanto o segundo artigo enfatiza a ocorrência de um ato ilícito para a responsabilização de terceiro.

No artigo 134, a responsabilidade ocorrerá quando surgir situação em que a pessoa chamada para responder pelo débito do contribuinte deixar de cumprir um dever próprio, determinado na normativa tributária. É imprescindível a relação de causa e efeito entre a ação/omissão e o ato tributado, assim como a comprovação cabal pelo Fisco do ato cometido/omisso.

Nesse contexto, entende-se que, pelo benefício de ordem, a responsabilidade é subsidiária e não solidária e, por estar condicionada ao insucesso da cobrança direta do contribuinte, não há a responsabilidade subsidiária automática de terceiros.

Fábio Ulhôa Coelho dispõe sobre o assunto⁶:

A responsabilidade dos sócios pelas obrigações da sociedade empresária é sempre subsidiária. À vista do disposto no art.1024 do CC e art. 596 do CPC, que asseguram aos sócios o direito de exigirem o prévio exaurimento do ativo do patrimônio social, a subsidiariedade é a regra na responsabilização deles por obrigações da sociedade [...] É subsidiária no sentido de que se segue à responsabilidade da própria sociedade. Esgotadas as forças do patrimônio social é que se poderá pensar em executar bens do patrimônio particular do sócio por saldos existentes no passivo da sociedade.

Diferentemente do entendimento exarado por Renato Lopes Becho⁷, que compreende que o artigo 134 do CTN é uma norma de representação processual que coloca os responsáveis indicados nos incisos como garantidores dos débitos tributários do contribuinte de fato. Essa interpretação admite colocar o terceiro em paridade com o contribuinte, ou seja, em solidariedade e não em subsidiariedade.

Esse entendimento sugere que tanto o contribuinte de fato quanto o terceiro

⁶ **COELHO, Fábio Ulhoa. 2011.** *Manual de Direito Comercial - direito de empresa.* 9ª. São Paulo : Saraiva, 2011. pp. 141 – 142.

⁷ **BECHO, Renato Lopes. 2000.** *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária.* São Paulo : Dialética, 2000. p. 151.

responsável poderão responder por determinado débito, sem que antes haja o esgotamento das fontes patrimoniais da pessoa jurídica relacionada ao fato gerador do tributo.

De toda sorte, conclui-se que a responsabilização tributária dos terceiros indicados nos incisos I a VI do artigo 134 decorre da junção de dois requisitos, quais sejam: i) a ação ou omissão do terceiro indicado na lei, que não necessariamente precisa ser um ato ilícito, que implique no inadimplemento de um tributo pelo contribuinte; e ii) a impossibilidade de cobrança do tributo diretamente daquele que pratica o fato gerador.

Evidencia-se, portanto, que o artigo 134 do CTN carrega consigo um ato culposo de terceiro, sem intenção de produção de resultados específicos, enquanto o artigo seguinte pressupõe a prática de atos dolosos praticados por terceiros, conforme se verá adiante.

3.2 Responsabilidade de sócio administrador conforme o artigo 135 do CTN

O artigo 135 do CTN estende a normativa do artigo anterior, elencando mais terceiros passíveis de responderem por débitos tributários do contribuinte de fato, sendo a responsabilidade neste caso, será pessoal, plena e exclusiva destes, quando “*resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*”⁸.

Sendo assim, o terceiro poderá responder por determinada obrigação tributária quando esta for consequência do ato ilícito cometido por algum dos responsáveis arrolados no artigo 135 do CTN.

Sacha Calmon⁹ expõe da seguinte maneira:

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

Por se tratar de responsabilidade pessoal, a pessoa jurídica será excluída do polo passivo da obrigação tributária, protagonizando unicamente o terceiro que praticou o ato ilícito que tenha insurgido na ocorrência do fato gerador. Tem-se, portanto, uma relação de

⁸CTN. 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.”

⁹COELHO, Sacha Calmon Navarro. 2006. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 2006. p. 725.

responsabilidade por substituição.

Neste sentido, o artigo 135, I, faz referência à possibilidade de os sócios (mencionados no artigo 134) serem responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes dos atos ilícitos mencionados em seu *caput*, assim como estendeu a hipótese aos mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Como o ato ilícito deve acarretar no fato gerador da obrigação tributária, cumpre frisar que somente os sócios que tenham efetivo comando na administração da sociedade podem ser responsabilizados pessoalmente pelos atos indicados no *caput* do artigo 135. Essa conclusão foi acertada pela jurisprudência, especialmente pelo Superior Tribunal de Justiça¹⁰.

Portanto, a responsabilização de sócio com poder de gerência deverá ocorrer somente quando o mesmo agir com dolo ao praticar atos de excesso de poderes ou infração de lei ou contrários às regras societárias, que dependerá de profunda comprovação e deverá ser realizado em detrimento do Fisco.

3.3 Das súmulas n^os 430 e 435 do Superior Tribunal de Justiça

Outrossim, resta pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça, o entendimento de que o mero inadimplemento de tributo não gera a possibilidade de responsabilização pessoal do sócio-administrador.

Esse posicionamento está sedimentado na Súmula 430 do STJ¹¹ e em recurso repetitivo¹², de modo a afastar quaisquer interpretações que tentem incluir a ausência de pagamento de tributo como hipótese de ato doloso nos termos do *caput* do artigo 135 do CTN, e não como um fato normal da atividade empresarial.

Neste sentido elucida Renato Lopes Becho¹³:

Na realidade, a Súmula 430 do STJ pacificou o entendimento jurisprudencial contra diversas interpretações que tentam incluir o não pagamento de tributos como “*atos praticados com violação de contrato ou da lei*”, ou como ato

¹⁰ **STJ, Resp 852.801. 2006.** 1ª turma, Rel. Min. José Delgado. 02 de outubro de 2006.

¹¹ **STJ.** Súmula 430: “*O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.*”

¹² **STJ, REsp 1101728. 2009.** 1ª Seção, Rel. Min. Teori Zavascki. 23 de março de 2009.

¹³ **BECHO, Renato Lopes.** *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 213. p. 129.

irregular de gestão ou, ainda, como causa para “*impossibilidade do cumprimento da obrigação pela pessoa jurídica*. Com ela, o Tribunal adequou a doutrina e a jurisprudência, o Direito Comercial e o Direito Tributário, trazendo equilíbrio à matéria ao realizar interpretação/aplicação sistemática do Direito, privilegiando a ordem jurídica acima dos interesses arrecadatórios do Fisco.

E, ainda, Clélio Cliesa¹⁴:

O mero inadimplemento, desacompanhado da prova de que o gestor agiu com o intuito de frustrar a ação do Fisco de receber o seu crédito, não pode ser considerado fato-suficiente para se impor aos gestores o dever de pagar os tributos das pessoas jurídicas que administraram. É necessário mais. É preciso que outros perceptivos sejam desrespeitados com o intuito de furtar-se ao pagamento de tributos devidos.

O fato é que tal verbete sumular permite assegurar a fomentação da atividade empresarial de pequenas e grandes empresas, de modo a colocar como risco natural do negócio, o inadimplemento de tributo isolado e não-doloso.

Ainda, o Superior Tribunal de Justiça possibilitou a responsabilização pessoal do sócio-gerente quando da dissolução irregular da sociedade que administra, conforme Súmula 435¹⁵.

Portanto, a dissolução irregular de uma empresa é hipótese de violação da lei comercial e ainda, de um ilícito societário passível de enquadramento no artigo 135, III do CTN.

Diferentemente do exarado no verbete sumular do STJ entende Luis Eduardo Schoueri¹⁶, que aponta a dissolução irregular da sociedade como hipótese enquadrada no artigo 134, VII do CTN, de modo a colocar a responsabilidade do sócio-gerente como subsidiária não-automática condicionada a ato ou omissão deste.

Ocorre que, no mesmo sentido dos riscos assumidos na atividade empresarial, é difícil assentar que diante do insucesso da empresa ou da iminência desse, o empreendedor consiga adimplir todas as obrigações para fechar suas portas com atenção total ao anseio do Fisco e dos órgãos competentes.

¹⁴ **BRITO, Edvaldo (coordenador) e ROSAS, Roberto (coordenador).** 2003. *Homenagem ao Professor Dejalma de Campos - Dimensão Jurídica de Tributo*. São Paulo : Meio Jurídico, 2003. Artigo de Clélio Chiesa. Responsabilidade Tributária dos Sócios e Gestores de Empresas.p. 236.

¹⁵ **STJ.** Súmula 435. “*Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.*”

¹⁶ **SCHOUERI, Luis Eduardo.** *Direito Tributário*. 2ª ed. p. 557.

De todo modo, o sócio-gerente só poderá ser responsabilizado pessoalmente se restar comprovado que agiu com dolo nos termos do artigo 135, III do CTN, sendo que o ônus de provar o contrário caberá ao sócio-gerente a qual está sendo imputado o peso da obrigação tributária¹⁷.

Frisa-se apenas que não basta ser sócio no momento da dissolução irregular da sociedade, é necessário que o representante detenha, na época, os poderes típicos da gerência, haja vista que no evento detinha o dever de promover a liquidação regular da pessoa jurídica.

Afasta-se, portanto, a responsabilização de sócio que se retirou regularmente da sociedade empresária quando essa continuou em funcionamento e posteriormente extinguiu-se irregularmente, pois presume-se que o ex-sócio não possuiu acesso aos documentos da empresa – e à empresa em si – quando da dissolução irregular.

4 A apuração de responsabilidade tributária e o ônus da prova

Como anteriormente visto, o sócio-administrador será responsabilizado pessoalmente pelos débitos de sua empresa apenas no caso de ter praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. O fato é que para ocorrer a responsabilização precisa-se definir os atos praticados.

O artigo 135 do CTN só será invocado caso haja a real comprovação do dolo do sócio-administrador, ou seja, tal conduta não pode ser presumida pelo Fisco.

Isto pois, o artigo 142 do CTN é claro ao dispor que compete privativamente à autoridade administrativa identificar o sujeito passivo da obrigação tributária, de modo totalmente harmônico com o princípio da verdade material que basila o Processo Administrativo Fiscal Tributário (PAFT).

Neste sentido, dois julgados que expressam o entendimento do Superior Tribunal de Justiça quanto à necessidade de produção de provas e dos limites da responsabilização pessoal do sócio-administrador¹⁸:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL.

¹⁷ **STJ, AgRg no REsp 1091371/MG. 2011.** 1ª Seção, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma. 05 de novembro de 2011.

¹⁸ **STJ, EREsp 260107/RS. 2004.** Rel. Ministro José Delgado, 1ª Seção. 03 de março de 2004. | **STJ, REsp 1284218/SP. 2011.** Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma. 17 de novembro de 2011.

RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES.

1. 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 praticada pelo dirigente.
2. 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 da lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76).
3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN.
4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio.
5. Precedentes desta Corte Superior. 6. Embargos de divergência rejeitados.

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE. IMPOSSIBILIDADE NA ESPÉCIE. INADIMPLEMENTO DE TRIBUTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE INFRAÇÃO LEGAL. MATÉRIA OBJETO DE RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA.

1. A Primeira Seção desta Corte, ao julgar o REsp 1.101.728/SP, mediante o procedimento descrito no art. 543-C do CPC (recursos repetitivos), ratificou o entendimento no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração legal para fins de responsabilização do sócio-gerente, cabendo ao Fisco provar que o sócio agiu com excesso de poderes ou infração à lei ou ao estatuto social da empresa a fim de responsabilizá-lo.
2. Recurso especial provido.

Verifica-se, portanto, que o Fisco tem o dever de fazer prova de que o representante incorreu em alguma hipótese elencada no caput do artigo 135 do CTN, limitando-se a rechaçar que a empresa não adimpliu a obrigação tributária ou que não foram encontrados bens penhoráveis da pessoa jurídica, por exemplo.

Outro destaque importante a ser feito é no sentido de que os atos da Administração

Pública possuem presunção de legitimidade, todavia essa presunção não afasta o Fisco da comprovação cabal da ocorrência do ato doloso e do nexa causal para responsabilização do sócio-administrador.

Ainda, nas palavras de Fabiana Del Padre Tomé¹⁹:

Incabível, portanto, o posicionamento segundo o qual, diante da presunção de legitimidade dos atos administrativos, caberia ao contribuinte apresentar provas contrárias ao relatado nos autos de lançamento e aplicação da penalidade, incumbindo-se a autoridade administrativa apenas de ilidir as provas que o contribuinte juntar aos autos do processo instaurado. É insustentável o lançamento ou ato de aplicação e penalidade que não tenha suporte em provas suficientes da ocorrência do evento.

O sócio-administrador precisa, portanto, ter sua responsabilidade discutida em processo administrativo fiscal com o objetivo de ter assegurados os princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal.

Desta feita, ainda que sejam praticados atos elencados no artigo 135 do CTN, presume-se pela teoria da aparência que a responsabilidade é da pessoa jurídica que praticou o fato gerador de determinado tributo, até que se prove o contrário por meio do devido processo administrativo fiscal.

4.1 Da imprescindibilidade do dolo

Os atos praticados pelo sócio-administrador devem possuir o elemento subjetivo do dolo, ou seja, a intenção de violar a lei, o contrato/estatuto social ou até mesmo o descumprimento da satisfação do crédito tributário de maneira dolosa.

Segundo José Soares de Melo²⁰, a caracterização dos elementos necessários para a caracterização da responsabilidade pessoal dos sócios-administradores são:

1. Elemento pessoal – refere-se ao sujeito responsável pelo crédito tributário: executor material participe ou mandante da infração. É o administrador da sociedade, podendo ser sócio, acionista, mandatário, preposto, empregado, diretor, gerente ou representante. Não deverão ser incluídas nesse conjunto pessoas sem poderes para decidir sobre a realização de fatos jurídicos, ou se com poderes, que no caso concreto

¹⁹ **de SANTI, Eurico Marcos Diniz (coordenador). 2005. Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho - capítulo I - A prova no Processo Administrativo Fiscal - Fabiana Del Padre Tomé. 2005. p. 555.**

²⁰ **MELO, José Eduardo Soares. 2007. Curso de Direito Tributário. São Paulo : Dialética, 2007. Responsabilidade tributária do sócio e do administrador de empresa. GUSMÃO, Rossana Malta de Souza. 2005. jul/dez de 2005, Revista da Esmape, Vol. 10. n. 22. p. 262.**

não tiveram qualquer participação no ato ilícito; 2 Elemento fático – refere-se às condutas reveladoras de infração que exija dolo, excesso de poderes ou infração de lei, contato social ou estatuto.

Destaca-se que o dolo é elemento subjetivo que enseja a responsabilidade pessoal de sócio-administrador, que no mais não pode ser gerada pelo elemento culpa, pois insuficiente para invocação do artigo 135 do CTN.

Reconhece-se, portanto, que o sócio-administrador deve ter a opção de praticar ou não o ato ilícito e, ainda, escolha por praticar, configurando a intenção em comento. Se a opção de evitar a ação inexistir, o representante não poderá ser considerado responsável pessoal pela obrigação, pois lhe faltava o *animus*.

Neste sentido, a inteligência de Maria Rita Ferragut²¹:

Para que identifiquemos o fato típico e antijurídico previsto no artigo 135, a conduta do agente deve ser necessariamente dolosa. O elemento subjetivo, aqui, significa que a responsabilidade nasce somente se o administrador agir intencionalmente, com o animus de praticar a conduta típica, mesmo que o ordenamento jurídico proíba tal comportamento.

Pois que, o dolo deve estar contido na conduta do sócio-administrador, com *animus* de burlar normas, obter vantagens, fraudar ou simular alguma situação. Com a devida comprovação, possibilitar-se-á, portanto, a responsabilização pessoal de tal sócio.

4.2 A análise dos atos geradores da responsabilidade pessoal do Artigo 135 do CTN

Não é todo ato doloso praticado pelos terceiros indicados no artigo 135, III que resulta na responsabilização tributária dos representantes da pessoa jurídica.

O contrário, para Hugo de Brito Machado²², resultaria na extinção da sociedade empresária, uma vez que o mero descumprimento de qualquer dever jurídico acabaria sendo contrário a alguma lei ou disposição em contrato/estatuto social. Se assim fosse, o sócio-administrador poderá ser responsabilizado pessoalmente pelo não pagamento de um terço constitucional de férias, por exemplo, que é contrário à disposição da Consolidação de Leis Trabalhistas.

Tanto é que, o Superior Tribunal de Justiça, como visto anteriormente, editou verbetes

²¹ FERRAGUT, Maria Rita. 2013. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2013. p. 139.

²² MACHADO, Hugo de Brito. 2003. *Curso de Direito Tributário*. 9ª ed. Fortaleza : Malheiros, 2003. p. 129.

sumulares e estreitou a interpretação do artigo 135 do CTN, prestigiando a atividade empresarial e o seu fomento. E no exemplo anteriormente dado, caberá a determinação da Súmula nº 430, afastando-se o mero inadimplemento de uma “*infração à lei*”.

De toda sorte, deve-se atentar que o ato doloso praticado pelo representante da empresa deverá ser executado com excesso de poderes, infração à lei ou contrato/estatuto social, o que indubitavelmente resultaria em benefício próprio e detrimento da pessoa jurídica.

A comprovação do ato deve ser cabal para motivar a responsabilização pessoal do sócio-administrador, a fim de assegurar a segurança jurídica e assegurar a atividade empresarial.

Nesta seara, responsabilizar o terceiro e incluí-lo em eventual ação fiscal, o Fisco deverá declarar fundamentadamente sobre a ocorrência do ilícito, que ao provar os fatos alegados poderá motivar o redirecionamento da ação para o sócio-administrador.

Sendo assim, a regra é de presunção legal relativa quando: (i) o ilícito for tipificado segundo a disposição do artigo 135 do CTN, (ii) inexistirem provas em sentido contrário e (iii) forem respeitados os procedimentos legais para comprovação dos fatos, em respeito aos princípios da segurança jurídica, legalidade, igualdade, tipicidade, razoabilidade e ampla defesa. Frisando sempre que a responsabilidade será subsidiária à da pessoa jurídica.

4.3 Excesso de poderes

O ato de “*excesso de poderes*” indica ações realizadas em desarmonia com a outorga ou a autoridade conferida àqueles terceiros elencados no artigo 135 do CTN. O sócio-administrador majoritário deverá praticar atos além de sua competência, ou seja, ultrapassar os limites a ele estabelecidos, o que deve realizar de forma dolosa.

Sobre essa expressão, dispõe Hugo de Brito²³:

A referência a atos praticados com excesso de poderes indica muito claramente que a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros diz respeito aos créditos tributários originados de atos abusivos, não aos créditos tributários em geral não quitados por simples insuficiência da capacidade econômico-financeira da pessoa jurídica.

²³ MACHADO, Hugo de Brito. 1978. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo : Atlas, 1978. Vol. II. p. 586.

E, na mesma seara, a inteligência de Rossana Malta de Souza Gusmão²⁴:

O excesso de poder a que se alude restará configurado, de modo a ensejar a responsabilidade pessoal do administrador, por exemplo, quando o inadimplemento vier acompanhado da prática de atos fraudulentos praticados pelo administrador como esconder receitas, manipular documentos, forjar despesas, escamotear rendimentos, auferir caixa dois, atos estes que, antes de representarem infração à lei tributária, importam em descumprimento de normas funcionais.

Agir com excesso de poder constitui ato abusivo, uma vez que o sócio-administrador deve preservar os interesses, objetivos e finalidades da sociedade empresária a qual se relaciona. Todavia, se ultrapassa os limites a ele impostos estará deturpando a excelência das finalidades da empresa e, ainda, incorrendo em um ato ilícito passível de sua responsabilização pessoal.

4.4 Infração de lei

O termo “*infração de lei*” quando interpretado extensivamente acaba por indicar que toda ação contrária à lei poderá motivar a responsabilização pessoal do representante legal da empresa.

Ocorre que, essa interpretação é de todo genérica, ao passo que a atividade empresarial possui uma série de obstáculos que podem acarretar atos ilícitos e que não necessariamente são capazes de responsabilizar a pessoa do sócio-administrador.

De toda sorte, os verbetes sumulares do Superior Tribunal de Justiça restringiram essa concepção de modo a assumir que toda infração dolosa à lei deve se relacionar ou ter nexo causal com o surgimento da obrigação tributária, ou seja, a infração à lei deve ser causa da obrigação constituída.

Logo, atos dolosos cometidos em desconformidade com leis de trânsito, por exemplo, não serão capazes de responsabilizar o sócio-administrador na hipótese do artigo 135 do CTN.

Nesse sentido, Maria Rita Ferragut²⁵:

Mas, então, qual lei não poderia ser violada, para os fins do art. 135 do CTN? Entendemos ser toda proposição prescritiva vinculada ao exercício da administração, cujo desrespeito implica a ocorrência dos fatos jurídicos

²⁴ **MELO, José Eduardo Soares. 2007.** *Curso de Direito Tributário*. São Paulo : Dialética, 2007. *Responsabilidade tributária do sócio e do administrador de empresa*. **GUSMÃO, Rossana Malta de Souza. 2005.** jul/dez de 2005, Revista da Esmape, Vol. 10. n. 22. p. 364.

²⁵ **FERRAGUT, Maria Rita. 2013.** *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2013. p. 149.

tributários. Nesse sentido, é a lei que rege as ações da pessoa jurídica e que, de alguma forma, interaja como o assunto praticado. Poderá ser a lei comercial, civil, financeira, desde que se relacione a uma conduta possível de ser praticada pelo administrador, conduta essa que, por sua vez, há de se relacionar com o fato que implicará a obrigação tributária.

Certo que, o ato doloso elencado como infração à lei deve possuir relação direta com o surgimento da obrigação tributária, que observada a interpretação trazida pela jurisprudência, poderá acarretar a responsabilização pessoal do representante da pessoa jurídica.

4.5 Infração ao Contrato Social ou Estatuto Social

O contrato social e os estatutos determinar atos constitutivos das pessoas jurídicas de direito privado, que indicam àqueles que recebem poderes para gerir a sociedade.

A violação de disposições expressas nesses instrumentos abarca as hipóteses em que o sócios-administradores realizam atos que ultrapassam as finalidades expressas no contrato/estatuto social, ou seja, o representante deve seguir literalmente o que foi imposto pela sociedade, sob pena de ser responsabilizado pessoalmente pelos débitos da empresa.

José Otávio de Vianna Vaz²⁶ indica a dualidade entre as hipóteses de “*excesso de poderes*” e “*infração ao contrato*”, como duas formas diferentes de responsabilização pessoal do sócio-administrador:

Poder-se-ia afirmar que a “*infração do contrato social*” seria uma espécie de “*excedimento de poderes*”. Entretanto, como acima afirmado, os representantes das pessoas jurídicas recebem seus poderes diretamente do contrato social. Assim, qualquer “*excesso de poderes*” por parte do representante caracteriza “*infração ao contrato*”. Daí entendemos ter a lei se utilizado das duas expressões, para abranger categorias diferentes de pessoas que agem em nome da sociedade.

O sócio-administrador que infringe o contrato social é responsabilizado justamente porque conhece suas obrigações para com a sociedade e, em benefício próprio, decide dolosamente por transgredir as finalidades e objetivos da pessoa jurídica.

De todo jeito, a infração de contrato social deverá possuir nexos causal com a causa da obrigação tributária, ao passo que o mero descumprimento ao documento de constituição da empresa não é capaz de gerar a responsabilização pessoal do representante da sociedade. É o

²⁶ VAZ, José Otávio Vianna. 2003. *A responsabilidade Tributária dos Administradores de Sociedade no CTN*. Belo Horizonte : Del Rey, 2003. p. 134.

caso de responsabilização quando da alienação desautorizada de ativo fixo da sociedade ou a alteração de cláusula sem o consentimento dos demais representantes da sociedade empresária.

4.6 Do inadimplemento ou falta de pagamento de tributo

A Súmula nº 430 é clara ao determinar que o mero inadimplemento de tributo, por si só, não configura ilícito passível de motivar a responsabilização pessoal de sócio-administrador. Isto pois, a aplicação do artigo 135 do CTN se relaciona ao cometimento de ato ilícito que causa a obrigação tributária, e não que a descumpra.

O contrário seria de todo absurdo, uma vez que a atividade empresária é em si dotada de inúmeros obstáculos que podem configurar o inadimplemento da pessoa jurídica, e por isso não se enquadra na hipótese de “*infração à lei*”.

Ocorre que, alguns doutrinadores entendem que a conduta reiterada de ausência de pagamento de tributos poderá acarretar na responsabilização do representante. Neste sentido, Renato Lopes Becho²⁷ indica a necessidade do devido processo administrativo prévio à responsabilização através do redirecionamento de execução fiscal.

De todo modo é necessária a profunda comprovação dos fatos alegados pelo Fisco, seja qual for a categoria do artigo 135 que o sócio-administrador estiver elencado.

A verdade é que, o não pagamento de tributos pode fazer parte de uma estratégia negocial relacionada ao planejamento tributário da empresa, que consequentemente lesa demasiadamente os cofres públicos. Para tanto, faz-se importante a análise da expressão “*por si só*” trazida pelo Superior Tribunal de Justiça no verbete sumular, que não pode ser aplicado de forma absoluta.

Conclui-se, portanto, que o inadimplemento próprio dos infortúnios da atividade empresarial não justifica a responsabilização pessoal do sócio-administrador, mas a reiterada ausência de pagamento de tributo poderá acarretar esta responsabilização, pois faz parte do *animus* do representante de burlar à lei e tomar vantagens econômicas-financeiras sobre isso.

²⁷ **BECHO, Renato Lopes. 2000. Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária.** São Paulo : Dialética, 2000. p. 181.

5 Conclusão

Primordialmente, cumpre reviver que a responsabilização de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas por créditos tributários relacionados a atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, conforme o artigo 135, III do CTN, ocorrerá de forma subsidiária, plena e exclusiva dos terceiros.

Frisa-se que os únicos representantes que podem responder pela obrigação tributária gerada por tais atos ilícitos, serão aqueles que detiverem poderes de gerência dentro da sociedade, uma vez que são os únicos que possuem total autonomia e poder decisório dentro da empresa. Ainda, limita-se a responsabilização para os ex-sócios-administradores que faziam parte dos quadros da empresa quando da ocorrência do fato gerador.

É necessária a comprovação cabal por meio de processo administrativo fiscal da infração dolosa cometida pelo representante, com o intuito de assegurar os princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa. O ônus da prova é unicamente do Fisco.

O cometimento de atos culposos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos não implicam na responsabilização do sócio-administrador, de modo que se faz imprescindível o *animus* da pessoa física em burlar a lei e tomar vantagens para si.

O Superior Tribunal de Justiça foi fundamental na delimitação da responsabilidade dos terceiros anteriormente mencionados, uma vez que consolidou sua jurisprudência e editou verbetes sumulares (Súmulas n^{os} 430 e 435) no sentido de que a mera inadimplência da empresa, por si só, não gera a responsabilização pelo artigo 135 do CTN e, no mais, que a dissolução irregular da pessoa jurídica implica diretamente na legitimidade da responsabilização e, conseqüentemente, no redirecionamento de execução fiscal para os representantes.

Ocorre que, as aplicações literais dos verbetes sumulares são de todo problemática, motivo pelo qual devem-se analisar o caso concreto para a correta decisão acerca das infrações cometidas pelos representantes legais. É possível que, em decorrência dos obstáculos próprios da atividade empresarial, o terceiro responsável fique inadimplente perante o Fisco e, por sua vez, dissolva irregularmente sua empresa. Não necessariamente ele deverá responder com seu patrimônio pessoal pela obrigação da pessoa jurídica.

Desta forma, conclui-se que, caso o representante legal da pessoa jurídica tenha agido com dolo nas hipóteses elencadas pelo artigo 135 do CTN, poderá ser responsabilizado pessoalmente pelo crédito tributário consolidado após a ocorrência do ato ilícito. No mais, imprescindível que este tenha garantido seu contraditório e ampla defesa no competente processo administrativo fiscal, no qual o Fisco deve comprovar a conduta dolosa do terceiro responsável.

Por fim, cumpre ressaltar que a jurisprudência dos Tribunais – e principalmente do Superior Tribunal de Justiça – é no sentido de responsabilizar aqueles que tiveram *animus* de burlar as leis e tomar vantagens em cima disso, no intuito de assegurar e fomentar a atividade empresarial no país.

6 Referências

BECHO, Renato Lopes. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 213.

—. **2000.** *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo : Dialética, 2000.

BRASIL. 1966. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Planalto*. [Online] 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm.

BRITO, Edvaldo (coordenador) e ROSAS, Roberto (coordenador). 2003. *Homenagem ao Professor Dejalma de Campos - Dimensão Jurídica de Tributo*. São Paulo : Meio Jurídico, 2003. Artigo de Clélio Chiesa. Responsabilidade Tributária dos Sócios e Gestores de Empresas.

CARVALHO, Paulo de Barros. 2005. *Curso de Direito Tributário*. 17ª ed. São Paulo : Saraiva, 2005.

COELHO, Fábio Ulhoa. 2011. *Manual de Direito Comercial - Direito de empresa*. 9ª. São Paulo : Saraiva, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. 2006. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 2006.

COSTA, Regina Helena. 2015. *Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional*. 5ª ed. São Paulo : Saraiva, 2015.

de SANTI, Eurico Marcos Diniz (coordenador). 2005. *Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho - capítulo I - A prova no Processo Administrativo Fiscal - Fabiana Del Padre Tomé*. 2005.

FERRAGUT, Maria Rita. 2013. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. 1978. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo : Atlas, 1978. Vol. II.

MACHADO, Hugo de Brito. 2003. *Curso de Direito Tributário*. 9ª ed. Fortaleza : Malheiros, 2003.

MARQUES, Rel. Min. Mauro Campbell. 2010. STJ, AgRg no REsp 1091371/MG, Segunda Turma. 05 de novembro de 2010.

MELO, José Eduardo Soares. 2007. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo : Dialética, 2007.

Responsabilidade tributária do sócio e do administrador de empresa. **GUSMÃO, Rossana Malta de Souza. 2005.** jul/dez de 2005, Revista da Esmape, Vol. 10. n. 22.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 2ª ed.

STJ, AgRg no REsp 1091371/MG. 2011. 1ª Seção, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma. 05 de novembro de 2011.

STJ, EREsp 260107/RS. 2004. Rel. Ministro José Delgado, 1ª Seção. 03 de março de 2004.

STJ, REsp 1101728. 2009. 1ª Seção, Rel. Min. Teori Zavascki. 23 de março de 2009.

STJ, REsp 1284218/SP. 2011. Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma. 17 de novembro de 2011.

STJ, Resp 852.801. 2006. 1ª turma, Rel. Min. José Delgado. 02 de outubro de 2006.

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