



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Responsabilidade dos sócios por dívidas tributárias de sociedades limitadas, com base no art. 135 do Código Tributário Nacional.

Flávia Cândida Nunes de Matos

Rio de Janeiro
2014

FLÁVIA CÂNDIDA NUNES DE MATOS

Responsabilidade dos sócios por dívidas tributárias de sociedades limitadas, com base no art. 135 do Código Tributário Nacional.

Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Professor Orientador:

Mônica Areal

Néli Luiza C. Fetzner

Nelson C. Tavares Junior

RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS POR DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DE SOCIEDADES LIMITADAS, COM BASE NO ART. 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Flávia Cândida Nunes de Matos

Graduada pela Fundação Getúlio Vargas. Advogado. Pós-graduanda pela Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro em direito público e privado na preparação para a carreira da magistratura pela Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro – EMERJ.

Resumo: Na constituição de sociedade sob a forma limitada, os sócios buscam limitar sua responsabilidade no pagamento dos débitos sociais, de modo a proteger seu patrimônio pessoal. Ocorre que, na seara tributária, a referida regra sofre mitigação, nos termos contidos no art. 135 do Código Tributário Nacional. O alcance do supramencionado dispositivo legal é objeto de uma série de controvérsias. A existência desta controvérsia deu origem a uma série de precedentes judiciais sobre o tema, os quais, no momento, ainda não estão pacificados. Desse modo, o presente trabalho busca analisar o panorama atual da temática junto à doutrina especializada e aos Tribunais Superiores.

Palavras-chave: Tributário. Débitos tributários. Responsabilidade dos sócios.

Sumário: Introdução. 1. Obrigação, sujeição passiva e constituição do crédito tributário. 2. Responsabilidade tributária dos sócios nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional. 3. Alcance do conceito de responsabilidade pessoal disposto no art. 135, *caput*, do Código Tributário Nacional. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente artigo objetiva analisar os aspectos relacionados à responsabilidade dos sócios por débitos tributários da sociedade constituída sob a forma limitada, por meio do entendimento da doutrina especializada e dos Tribunais Superiores acerca do art. 135 do Código Tributário Nacional¹.

Em síntese, na constituição de sociedade sob a forma limitada, há, como o próprio nome pressupõe, uma limitação da responsabilidade dos sócios no pagamento dos débitos

¹ BRASIL. Lei n. 10.741, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 20 out. 2014.

sociais, de modo a proteger seu patrimônio pessoal, conforme regramento contido no âmbito do direito societário, vide art. 1.052 da Lei n. 10.406/02². Entretanto, no tocante à seara tributária, a referida regra pode sofrer mitigações, consoante hipótese prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional.

A aplicação do referido dispositivo legal é objeto de uma série de controvérsias, principalmente quanto à falta de inexatidão do alcance da expressão responsabilidade pessoal contida neste artigo.

A falta de um entendimento pacífico, tanto na doutrina quanto nos Tribunais Superiores, a respeito da possibilidade de cobranças de débitos tributários da sociedade limitada aos sócios, gera insegurança jurídica, o que demonstra a importância do tema.

Desse modo, o presente trabalho busca analisar o panorama atual da temática junto à legislação, doutrina especializada e aos Tribunais Superiores, de modo a demonstrar quais são as hipóteses que darão azo à responsabilidade tributária dos sócios da sociedade limitada.

Para tanto, utilizar-se-á metodologia do tipo bibliográfica e histórica, qualitativa, parcialmente exploratória, sendo dividido o presente trabalho em 3 (três) capítulos.

O primeiro capítulo realizará breves comentários sobre o Código Tributário Nacional, precisamente dos institutos da obrigação tributária e da sujeição passiva tributária, abordando a figura do contribuinte e, especialmente, do responsável tributário, bem como a forma de constituição e cobrança do crédito tributário.

Por sua vez, o segundo capítulo abordará especificamente o art. 135, III, do Código Tributário Nacional, expondo os entendimentos acerca do alcance do conceito de responsabilidade pessoal contida no aludido dispositivo legal com base na doutrina especializada e da jurisprudência dos Tribunais Superiores.

² BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 20 out. 2014.

Por fim, na conclusão buscar-se-á elaborar um panorama das hipóteses pelas quais o sócio responderá pela dívida tributária oriunda da sociedade limitada, por meio da análise elaborada nos capítulos anteriores.

1. OBRIGAÇÃO, SUJEIÇÃO PASSIVA E CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O Código Tributário Nacional trata de uma relação obrigacional, nascida a partir de um fato gerador³, que, legalmente, consiste na ocorrência da situação concreta, prevista de forma geral e abstrata em dispositivo normativo, a fazer surgir a chamada obrigação tributária.

Segundo Ricardo Lobo Torres⁴, a obrigação tributária “é o vínculo que une o sujeito ativo (Fazenda Pública) ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável) em torno do pagamento de um tributo (obrigação principal) ou do cumprimento de um dever instrumental (obrigação acessória)”.

O Código Tributário Nacional prevê em seu art. 113 tais disposições:

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.

Da leitura do dispositivo legal acima, depreende-se que, no que tange à obrigação tributária, existem 2 (duas) modalidades: obrigação principal e obrigação acessória. A primeira refere-se especificamente ao pagamento do tributo, enquanto a segunda trata sobre

³ Código Tributário Nacional. “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

⁴ TORRES, Ricardo Lobo apud GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. v.1. 2.ed. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2010, p.32.

obrigações que não possuem natureza pecuniária. Para fins do presente trabalho, será adstrita a análise às obrigações principais.

Em continuidade, os polos da relação obrigacional tributária serão de titularidade do Estado na figura de sujeito ativo, enquanto o particular irá assumir o polo passivo do vínculo.

Consoante o art. 119 do Código Tributário Nacional, o sujeito ativo da obrigação “é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

Por seu turno, o sujeito passivo da obrigação principal encontra-se conceituado no art. 121 do Código Tributário Nacional, o qual apresenta a figura do contribuinte e do responsável tributário, vide abaixo:

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.

Portanto, a sujeição passiva tributária será atribuída a quem diretamente praticar o fato gerador da obrigação tributária, no caso o contribuinte, ou que tenha assumido este dever em decorrência de disposição expressa em lei, isto é, o responsável tributário.

Conclui-se, então, que com o nascimento do fato gerador e, por conseguinte, surgimento da obrigação tributária principal, cria-se ao sujeito passivo, contribuinte ou responsável, a depender da disposição legal, a necessidade de pagamento do tributo.

Entretanto, para que esta obrigação seja exigível ao sujeito passivo, será necessário que ocorra o chamado lançamento, que possui objeto dúplice: é declaratório com relação ao fato gerador ocorrido e constitutivo do crédito tributário⁵.

Desse modo, o lançamento é ato administrativo que materializa a ocorrência do fato gerador, tornando líquida e certa a relação obrigacional entre o fisco e o sujeito passivo, vide o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional:

⁵ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Método, 2006, p. 258-259.

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Isso posto, com a constituição do crédito tributário pelo lançamento, a obrigação tributária torna-se exigível em seu vencimento. Caso tal crédito não seja extinto na forma disposta em lei, no caso o art. 156 do Código Tributário Nacional, ou não esteja com sua exigibilidade suspensa, vide art. 151 do referido diploma normativo, cabe ao Fisco cobrar o tributo.

A referida cobrança tributária pode ocorrer de forma extrajudicial, com o envio de correspondências aos sujeitos passivos, convocando-os ao pagamento, ou por meio judicial, sendo necessária a formalização da Certidão da Dívida Ativa como título executivo judicial, para a propositura da ação de Execução Fiscal, regulada pela Lei n. 6.830/80.

Feitas essas breves considerações acerca da obrigação tributária, sujeição passiva e constituição do crédito tributário, analisar-se-á o instituto da responsabilidade tributária contido no art. 135 do Código Tributário Nacional.

2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS NOS TERMOS DO ART. 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Nas palavras de Fábio Ulhôa Coelho⁶:

A personalização da sociedade limitada implica a separação patrimonial entre a pessoa jurídica e seus membros. Sócio e sociedade são sujeitos distintos, com seus próprios direitos e deveres. As obrigações de um, portanto, não se podem imputar ao outro. Desse modo, a regra é a da irresponsabilidade dos sócios da sociedade limitada pelas dívidas sociais. Isto é, os sócios respondem apenas pelo valor das quotas com que se comprometeram, no contrato social (CC, art. 1.052). É esse o limite de sua responsabilidade.

⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial: direito de empresa*. v.2. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 413

A análise acometida pelo referido doutrinador foi realizada com base no que dispõe o art. 1.052 do Código Civil de 2002 que prescreve que “na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social”, e é amplamente ratificada pela jurisprudência dos Tribunais Pátrios.

Entretanto, a referida regra sofre mitigações no âmbito do Direito Tributário, conforme hipótese contida no art. 135 desse diploma normativo.

O art. 135, III, do Código Tributário Nacional estatuiu uma responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos débitos tributários da sociedade, caso esses débitos tenham resultado de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatutos, nos termos abaixo:

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.

Cumprido salientar que diversas discussões doutrinárias e jurisprudenciais surgiram da análise desse dispositivo legal, gerando controvérsia na aplicação da responsabilidade tributária das pessoas ali listadas nos casos concretos.

Ante a repercussão prática do tema relativo à subversão da regra de que os bens dos sócios não respondem por dívidas fiscais da sociedade, passa-se a analisar os entendimentos concernentes ao alcance do conceito de responsabilidade pessoal prevista no dispositivo legal em comento, a fim de delimitar os posicionamentos da doutrina especializada e dos Tribunais Superiores acerca da aplicação da aludida norma elencada no art. 135 do Código Tributário Nacional.

3. ALCANCE DO CONCEITO DE RESPONSABILIDADE PESSOAL DISPOSTO NO ART. 135, *CAPUT*, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Um dos debates doutrinários acerca dessa temática diz respeito à falta de exatidão do conceito de responsabilidade pessoal disposto no art. 135, *caput*, do Código Tributário Nacional, o que fez surgir diferentes entendimentos sobre o alcance dessa responsabilidade.

Em breve síntese, as teorias doutrinárias surgidas para delimitar essa responsabilidade foram: (i) responsabilidade objetiva; (ii) responsabilidade por substituição do administrador (pessoal e exclusiva); (iii) responsabilidade subsidiária do administrador e principal da sociedade; e (iv) responsabilidade solidária do administrador e da sociedade.

Passa-se a analisar cada uma dessas teorias.

3.1. TEORIA DA RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

Por objetiva, entende-se a responsabilidade de reparar o dano, independentemente de culpa, conforme dispõe o art. 927, par. único do Código Civil de 2002. *A contrario sensu*, a responsabilidade subjetiva é aquela cujo surgimento depende da presença do elemento subjetivo da culpa.

Para os defensores da tese da responsabilidade objetiva, a qual chegou a ser adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no passado, consoante demonstra o precedente abaixo, os administradores deveriam ser responsabilizados pelos inadimplementos tributários da sociedade, mesmo que esses débitos fiscais não fossem resultantes de culpa ou dolo, ou seja, de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

TRIBUTÁRIO - RESPONSABILIDADE - SÓCIOS GERENTES - DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA EMPRESA - LEI MAIS BENÉFICA - APLICAÇÃO.

Os sócios-gerentes são responsáveis pela dívida tributária da empresa contemporânea ao seu gerenciamento, constituindo violação à lei o não recolhimento de tributos devidos.

(...).
Recurso dos contribuintes improvido⁷.

O argumento preponderante é que o inadimplemento de débitos fiscais constitui, por si só, uma infração à lei tributária, a ensejar a incidência do art. 135 do Código Tributário Nacional.

Ocorre que, ao afirmarem isso, os adeptos dessa teoria acabaram por fazer uma interpretação ampliativa da norma legal sob análise, pois essa dispõe de forma expressa que a responsabilidade das pessoas ali mencionadas se refere apenas às obrigações tributárias resultantes de atos praticados ilicitamente, e não pelo descumprimento de quaisquer obrigações tributárias da sociedade, as quais tenham surgido de atuação lícita por parte destes.

Em consonância a essa argumentação, a doutrinadora Misabel Derzi⁸ assevera:

o ilícito é, assim, prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte.

Nesse contexto, a presente teoria foi paulatinamente rechaçada pela doutrina especializada e especialmente pelo Superior Tribunal de Justiça, responsável por uniformizar entendimentos sobre a aplicação da legislação federal, que dispuseram, em síntese, que esse entendimento é contrário ao texto contido no art. 135 do Código Tributário Nacional, conforme restará demonstrado.

O Superior Tribunal de Justiça manifestou-se em sede de recurso submetido ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil, de observância obrigatória dos tribunais inferiores, que a falta de pagamento do tributo, por si só, não acarreta a reponsabilidade dos sócios, nos moldes abaixo:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO
DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO

⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 248875. Relator: Ministro Garcia Vieira. Disponível: https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=200000153494&dt_publicacao=19-06-2000&cod_tipo_documento=3. Acesso em 20 out. 2014.

⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 756-757.

TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. (...)

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ 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 do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.⁹

O órgão expediu súmula sobre o tema, consoante Enunciado nº 430:

STJ Súmula nº 430 - 24/03/2010 - DJe 13/05/2010 - REPDJe 20/05/2010
 Inadimplemento da Obrigação Tributária - Responsabilidade Solidária do Sócio-Gerente
 O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Além disso, a Corte Superior firmou entendimento, no REsp 1.101.728/SP¹⁰, julgado também pela sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, no sentido de que o redirecionamento da execução fiscal para o sócio da empresa somente é cabível quando comprovado que ele agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa.

O Superior Tribunal de Justiça também pacificou o entendimento que o sócio somente pode ser responsabilizado se ocorreram concomitantemente duas condições: a) exercer atos de gestão e b) restar configurada a prática de tais atos com infração de lei, contrato ou estatuto ou que tenha havido a dissolução irregular da sociedade, nos moldes AgRg no REsp 809.640/DF¹¹.

⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1101728. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Disponível: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=4783946&num_registro=200802440246&data=20090323&tipo=91&formato=PDF. Acesso em 20 out. 2014.

¹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1101728. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Disponível: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=4783946&num_registro=200802440246&data=20090323&tipo=91&formato=PDF. Acesso em 20 out. 2014.

¹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 809.640. Relator: Ministro Francisco Falcão. Disponível: http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=809640&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO. Acesso em 20 out. 2014.

Portanto, consolidou-se o entendimento de que o art. 135 do mencionado diploma normativo não permite que seja adotada uma responsabilidade objetiva aos sócios por débitos tributários da sociedade, sendo necessária a prova de ato de gestão por parte do sócio, isto é, ser sócio-gerente, e que os débitos gerados foram ocasionados por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, ou, ainda dissolução irregular, conforme construção jurisprudencial sumulada¹², a ser analisado no caso concreto.

Isso posto, as teorias a seguir apresentadas já demonstram a adoção da responsabilidade subjetiva, isto é, exigem o dolo ou a culpa do administrador para que ele seja responsabilizado.

3.2. TEORIA DA RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO DO ADMINISTRADOR (PESSOAL E EXCLUSIVA).

A teoria da responsabilidade por substituição do sócio-gerente, também chamada de responsabilidade pessoal e exclusiva, dispõe que, da análise acurada do art.135 do Código Tributário Nacional, verifica-se que a responsabilidade tributária, nesta circunstância, é diretamente transferida para os sócios-gerentes, liberando a pessoa jurídica (contribuinte) da obrigação.

Ao analisar o art. 135 do Código Tributário Nacional, Regina Helena Costa¹³ assevera:

Nessas hipóteses, tem-se responsabilidade pessoal desses terceiros. Em verdade, o art. 135, CTN, contempla normas de exceção, pois a regra é a responsabilidade da pessoa jurídica, e não das pessoas físicas dela gestoras. Trata-se de responsabilidade exclusiva de terceiros que agem dolosamente, e que, por isso, substituem o contribuinte na obrigação, nos casos em que tiverem praticado atos com excessos de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

¹² Súmula 435 STJ: “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.”

¹³ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 223.

Nesse sentido, argumenta Eduardo Sabbag¹⁴:

Trata-se de comando afeto à responsabilidade pessoal e exclusiva (não solidária!), das pessoas discriminadas nos incisos I, II e III – mandatários, prepostos, empregados, diretores ou gerentes – além daquelas constantes dos incisos do artigo antecedente quando agirem na relação jurídico-tributária, com excesso de poderes ou infração de lei.

Em geral, o contribuinte aqui é vítima de atos abusivos, ilegais ou não autorizados, cometidos por aqueles que o representam, razão pela qual se procura responsabilizar pessoalmente tais representantes, ficando, o contribuinte, em princípio, afastado da relação obrigacional.

Como se depreende da aludida doutrina, o art. 135 do Código Tributário Nacional visa a proteger a sociedade que também foi vítima dos atos ilícitos praticados pelos administradores e que, portanto, sobre esta não recai quaisquer responsabilidades pelo pagamento da obrigação tributária surgida em razão da conduta culposa ou dolosa daquele.

Além dos já mencionados, este é o entendimento de doutrinadores renomados como Aliomar Baleeiro¹⁵, Ives Gandra da Silva Martins¹⁶, Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁷, sendo essa teoria atualmente a majoritária na doutrina.

A partir da análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme será demonstrado posteriormente, não existe um entendimento pacificado sobre o tema, existindo uma oscilação na aplicação do alcance da responsabilidade prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional.

Dentre os entendimentos já aplicados pelo órgão, insta ressaltar que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, sob a relatoria o Ministro Luiz Fuz, ao analisar um pleito acerca do tema no ano de 2010, asseverou na fundamentação e ementa do julgado que a responsabilidade disposta no art. 135 do Código Tributário Nacional é pessoal, ou seja, é exclusiva dos sócios-gerentes e afasta a sociedade de qualquer obrigação na satisfação do crédito tributário, vide abaixo:

¹⁴ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 768.

¹⁵ Op. cit., p. 1154.

¹⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume 2: (arts. 96 a 218). 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 287.

¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 634

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. MATÉRIA OBJETO DE RECURSO REPETITIVO. CERTIDÃO DE OFICIAL DE JUSTIÇA ATESTANDO A INEXISTÊNCIA DE FUNCIONAMENTO DA SOCIEDADE EXECUTADA NOS ENDEREÇOS INDICADOS.

RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO SÓCIO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA INSUFICIÊNCIA PATRIMONIAL DA SOCIEDADE. INOCORRÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.
(...)

11. (...) Observe-se, inclusive, que a tipificação de conduta do administrador ou sócio-gerente no artigo 135 afasta, necessariamente, a pessoa jurídica do pólo passivo da relação processual de cobrança tributária.

"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. Isto 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." (Sacha Calmon Navarro Coêlho, "Obrigação Tributária", Comentários ao Código Tributário Nacional, cit., p. 319)." (Renato Lopes Becho, in Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária, Ed. Dialética, SP, 2000, p. 184/185)

(...)

15. Recurso especial desprovido¹⁸.

Ante o exposto, a doutrina majoritária, baseando-se em uma interpretação literal do art. 135 do Código Tributário Nacional, entende que a sociedade não tem responsabilidade sobre os débitos tributários, devendo o sócio-gerente responder pessoal e exclusivamente, substituindo o contribuinte (sociedade), pelo pagamento do tributo, tendo esse posicionamento sido aplicado pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, em precedente do ano de 2010.

3.3. TEORIA DA RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO ADMINISTRADOR E PRINCIPAL DA SOCIEDADE.

A teoria da responsabilidade subsidiária dos administradores se baseia no art. 1.024 do Código Civil de 2002 que dispõe que “os bens particulares dos sócios não podem ser

¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1104064. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200802469460&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos>. Acesso em 20 out. 2014.

executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais”, bem como no art. 4º, §3º, da Lei de Execução Fiscal – Lei n. 6.830/80¹⁹, *in verbis*:

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

§ 3º - Os responsáveis, inclusive as pessoas indicadas no § 1º deste artigo, poderão nomear bens livres e desembaraçados do devedor, tantos quantos bastem para pagar a dívida. Os bens dos responsáveis ficarão, porém, sujeitos à execução, se os do devedor forem insuficientes à satisfação da dívida.

Desse modo, os adeptos da responsabilidade subsidiária entendem que somente no caso de ausência de bens da sociedade para o adimplemento do crédito tributário, é que surge a responsabilidade tributária dos administradores para a satisfação deste débito.

Cumprido informar que dentre as oscilações de entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o órgão já se posicionou, em vários precedentes²⁰, adotando a supramencionada responsabilidade subsidiária.

3.4. TEORIA DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO ADMINISTRADOR E DA SOCIEDADE.

Há ainda aqueles que suscitam que a responsabilidade disposta no art. 135 do Código Tributário Nacional deve ser entendida como solidária entre o sócio-gerente e a sociedade. A doutrina especializada que adota esta teoria o faz com base no que dispõe o art. 128 do Código Tributário Nacional que assim dispõe:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte

¹⁹ BRASIL. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Disponível em: BRASIL. Lei n. 10.741, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm. Acesso em: 20 out.

²⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 184.325. Relatora: Ministra Laurita Vaz. Disponível: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=199800568530&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos>. Acesso em 20 out. 2014; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1101728. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Disponível: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=4783946&num_registro=200802440246&data=20090323&tipo=91&formato=PDF. Acesso em 20 out. 2014; e BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1455490. Voto vencido. Relator: Ministro Herman Benjamin. Disponível: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=37295820&num_registro=201401212506&data=20140925&tipo=3&formato=PDF. Acesso em 20 out. 2014.

ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Para essa doutrina, da leitura dessa norma legal depreende-se que o legislador dispôs expressamente que quando a lei atribui a terceiro a responsabilidade pelo crédito tributário, esta pode excluir a responsabilidade do contribuinte ou atribuí-la a esse em caráter supletivo, ou seja, deve o dispositivo que trata sobre a responsabilidade expressamente dispor sobre esses temas e, caso não o faça, a responsabilidade do contribuinte sobre o crédito tributário não pode ser afastada e sim considerada solidária com o responsável.

Hugo de Brito Machado²¹ assim assevera:

A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam as únicas. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa. Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Isto, aliás, é o que depreende do art. 128 do CTN (...)

Desse modo, como o art. 135 do Código Tributário Nacional não excluiu expressamente o contribuinte da obrigação do pagamento do crédito tributário, não pode o intérprete ou aplicador da lei assim o fazê-lo.

Esse também é o posicionamento de Luiz Eduardo Schoueri²²:

O artigo 135 silencia acerca da responsabilidade do contribuinte. Não a exclui nem a atribui em caráter supletivo. Ora, se o referido artigo 128 dispõe dever a lei regular o assunto de modo expresse, não há como concluir pela exclusão ou subsidiariedade da responsabilidade do contribuinte.

Portanto, verifica-se que essa teoria, ao contrário da teoria da responsabilidade por substituição ou pessoal e exclusiva, faz uma interpretação sistemática do Código Tributário Nacional na aplicação do art. 135 do Código Tributário Nacional, utilizado por base o art. 128 que dispõe sobre as disposições gerais da responsabilidade tributária nesse diploma legal.

Conforme dito anteriormente, no âmbito da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o alcance da responsabilidade estatuída no art. 135 é objeto de divergências entre os

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 166.

²² SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 539.

membros da egrégia corte, não tendo sido pronunciado um entendimento pacífico sobre o tema.

Ocorre que, em precedente recente datado de 28.06.2014, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça ao analisar um caso concreto em que se discutia o tema, por maioria, asseverou expressamente o entendimento que a responsabilidade, com base no art. 135 do Código Tributário Nacional, é solidária entre os administradores e a sociedade, utilizando para tanto o texto expresso na Súmula n. 430 do órgão, consoante ementa transcrita abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. EXECUÇÃO FISCAL.

DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA X RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE. EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA. CUMULAÇÃO SUBJETIVA DE PEDIDOS/DEMANDAS.

1. Não se conhece do Recurso Especial em relação à ofensa ao art.

535 do CPC quando a parte não aponta, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF.

2. A controvérsia tem por objeto a decisão do Tribunal de origem, que determinou a exclusão da pessoa jurídica do polo passivo de Execução Fiscal, em decorrência do redirecionamento para o sócio-gerente, motivado pela constatação de dissolução irregular do estabelecimento empresarial.

3. Segundo o sucinto acórdão recorrido, "a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, é pessoal, e não solidária nem subsidiária", de modo que, "com o redirecionamento, a execução fiscal volta-se exclusivamente contra o patrimônio do representante legal da pessoa jurídica, a qual deixa de responder pelos créditos tributários".

4. O decisum recorrido interpretou exclusivamente pelo método gramatical/literal a norma do art. 135, III, do CTN, o que, segundo a boa doutrina especializada na hermenêutica, pode levar a resultados aberrantes, como é o caso em análise, insustentável por razões de ordem lógica, ética e jurídica.

5. É possível afirmar, como fez o ente público, que, após alguma oscilação, o STJ consolidou o entendimento de que a responsabilidade do sócio-gerente, por atos de infração à lei, é solidária. Nesse sentido o enunciado da Súmula 430/STJ: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente." 6. O afastamento da responsabilidade tributária decorreu da constatação de que, em revisão do antigo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, a inadimplência não deve ser considerada ato ilícito imputável ao representante da pessoa jurídica. No que concerne diretamente à questão versada nestes autos, porém, subjaz implícita a noção de que a prática de atos ilícitos implica responsabilidade solidária do sócio-gerente.

(...)

17. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.²³

²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1455490. Relator: Ministro Herman Benjamin. Disponível: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=37295820&num_registro=201401212506&data=20140925&tipo=3&formato=PDF. Acesso em 20 out. 2014.

Além desse precedente, que dispôs expressamente o tema, a adoção da teoria da solidariedade pelo órgão do Poder Judiciário pode ser extraída implicitamente de importantes decisões correlatas à temática, como, por exemplo, o entendimento pacífico da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça de que, constando o nome da sociedade e do sócio na Certidão de Dívida Ativa, ocorre inversão do ônus da prova, cabendo ao sócio de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do Código Tributário Nacional²⁴, além da costumeira práxis jurídica de determinar o redirecionamento da execução ao sócio, permanecendo a sociedade no polo passivo da demanda executiva²⁵.

Isso porque, nesses casos, o próprio órgão, implicitamente, dispõe que é possível a cobrança do crédito tributário tanto da sociedade quanto do sócio, o que consiste na aplicação da teoria da solidariedade.

Por todo o exposto, nota-se que, em que pese a falta de uma uniformização da jurisprudência, a teoria da responsabilidade solidária é uma das teorias mais aplicadas no cotidiano forense, mesmo que não expressamente.

CONCLUSÃO

No âmbito do direito empresarial, a constituição de sociedade sob a forma limitada, como o próprio nome reflete, limita a responsabilidade dos sócios no pagamento dos débitos sociais, de modo a proteger seu patrimônio pessoal. Todavia, no tocante à seara tributária, a

²⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg nos EDcl no AgRg no Ag 1330740. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Disponível: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201001332854&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em 20 out. 2014.

²⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EAg 1105993. Relator: Ministro Hamilton Carvalhido. Disponível: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200901964154&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em 20 out. 2014; e BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1441047. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Disponível: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=1441047&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>. Acesso em 20 out. 2014.

referida regra sofre mitigações, consoante hipótese prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional.

O presente trabalho se propôs a analisar o entendimento da doutrina especializada e dos Tribunais Superiores, especificamente o Superior Tribunal de Justiça, acerca da aplicação do art. 135 do Código Tributário Nacional, a partir da análise do conceito de responsabilidade pessoal contida no referido dispositivo legal.

Isso posto, foi exposto a existência de 4 (quatro) teorias acerca desta temática, quais sejam, (i) responsabilidade objetiva; (ii) responsabilidade por substituição do administrador (pessoal e exclusiva); (iii) responsabilidade subsidiária do administrador e principal da sociedade; e (iv) responsabilidade solidária do administrador e da sociedade.

Da análise do entendimento da doutrina e do Superior Tribunal de Justiça, verificou-se que o tema ainda suscita muitas divergências e que ainda não foi consolidado um entendimento, a fim de garantir uma segurança jurídica quanto às hipóteses que acarretarão a responsabilidade dos sócios por dívidas tributárias.

Entretanto, de tudo o que fora exposto, é possível concluir o que segue.

No tocante à teoria da responsabilidade objetiva, aquela em que é imputada a determinadas pessoas independentemente da análise da existência de dolo ou culpa na prática do respectivo ato, esta é atualmente rechaçada tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, prevalece o entendimento de que para que seja possível a responsabilização dos sócios é necessária a prova de ato de gestão por parte do sócio, isto é, ser sócio-gerente, e que os débitos gerados foram ocasionados por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, ou, ainda dissolução irregular.

Além disso, encontra-se sumulado, inclusive, que a falta de pagamento do tributo, por si só, não acarreta a reponsabilidade dos sócios.

Por sua vez, a responsabilidade por substituição do administrador (pessoal e exclusiva), que é subjetiva e que entende que a sociedade não tem responsabilidade sobre os débitos tributários, devendo o sócio-gerente responder pessoal e exclusivamente, substituindo o contribuinte (sociedade) pelo pagamento do tributo, é a adotada pela doutrina majoritária, tendo já sido aplicada expressamente pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, em precedente do ano de 2010.

Em relação à responsabilidade subsidiária do administrador e principal da sociedade, a qual entende com base no art. 1.024 do Código Civil de 2002 que somente no caso de ausência de bens da sociedade para o adimplemento do crédito tributário é que surge a responsabilidade tributária dos administradores para a satisfação deste débito, foi notado que o Superior Tribunal de Justiça já adotou esta teoria, no entanto de forma inexpressiva em comparação às outras teorias.

Por fim, a partir da análise dos entendimentos mais recentes do Superior Tribunal de Justiça, seja de forma expressa ou implícita, verificou-se que a teoria da responsabilidade solidária do administrador e da sociedade está sendo amplamente aplicada no cotidiano forense, determinando que tanto o sócio-gerente quanto a sociedade sejam responsáveis pelo pagamento do crédito tributário.

Deste modo, haja vista a importância e repercussão prática do tema, depreende-se a necessidade da observância do contribuinte quanto à existência da falta de um entendimento uníssono sobre o alcance da responsabilidade dos sócios-gerentes no âmbito tributário, se pessoal, subsidiária ou solidária.

Mas que, no entanto, verifica-se uma crescente adoção atualmente pelo Superior Tribunal de Justiça, seja expressa ou implicitamente, contrariando a doutrina majoritária, pela teoria da responsabilidade solidária entre os sócios e a sociedade no pagamento de créditos

tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, ou, ainda dissolução irregular.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Método, 2006.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial: direito de empresa*. v.2. São Paulo: Saraiva, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. v.1. 2.ed. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume 2: (arts. 96 a 218). 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva: 2012.